

## EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO.

---

### Autor:

CASANOVA DE CABRIZA.

---

### DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín AFIP N° 43, 01 de Febrero de 2001, página 193

---



### TEMA

BENEFICIOS TRIBUTARIOS-EXENCIONES IMPOSITIVAS -INMUNIDAD TRIBUTARIA DEL ESTADO

---

### TEXTO

#### EL PRINCIPIO DE INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO

##### I.- NATURALEZA Y FINES DEL ESTADO.

El fundamento racional del Estado se halla en las exigencias del hombre en cuanto tal; todo hombre tiene una tendencia o impulso finalista hacia el Estado (1).

El Estado es una sociedad de orden natural, a la vez que un organismo completo, una sociedad perfecta en su orden, que ha de responder a variadísimas exigencias de todo tipo (2) (3).

Ha de bastarse a sí mismo, como un organismo autónomo que ramifique unitariamente la multiplicidad de las familias y, por tanto, de los individuos, y oriente las variadísimas energías a una finalidad única (4).

Es una unitas ordinis que se realiza mediante la pluralidad de los elementos que componen el todo y la autoridad unificadora y soberana (5).

La unidad surge en orden al fin directo e inmediato del Estado, que es el bien común (6) (7).

##### II.- EL BIEN COMUN

###### 1. - Concepto

La noción de bien común puede enfocarse desde dos puntos de vista.

El primero de ellos, subjetivo, dirigido a indagar quién es el sujeto del bien común, llevaría a tener presentes tanto la distinción real como la mutua relación entre la persona y el Estado.

En el aspecto objetivo, se tiende a esclarecer qué es el bien común temporal, esa "especie de bien que corresponde a la naturaleza colectiva del ser social" (8).

Es el objeto del derecho, el fin último de éste, y consiste en el conjunto de presupuestos sociales necesarios para que los individuos y los grupos alcancen sus finalidades existenciales y logren su pleno desarrollo, integrados en la comunidad como las partes en el todo (9).

Su contenido y sustancia se determina por el orden de los fines vitales esenciales, y por naturaleza constituye un auxilio para la sociedad en la realización de esos mismos fines.

Es de naturaleza objetiva, se halla al margen de la arbitrariedad subjetiva, y ha de prevalecer sobre el bien privado, tratándose de bienes del mismo género.

En la trilogía clásica, las estructuras fundamentales de la vida en común, es decir, las principales formas de relación entre los hombres, son: las que vinculan a los individuos entre sí ("ordo partium ad partes"), al todo social con los individuos ("ordo totius ad partes"), y a los individuos con el todo social ("ordo partium ad totum").

A esas tres formas básicas de relación social corresponden otras formas principales de justicia, "de suerte que cada una de éstas viene a ser la norma o regla por la que se debe imponer el orden en cada una de aquéllas" (10); la justicia conmutativa o reparadora (los individuos entre sí), la justicia distributiva o asignadora (la comunidad en cuanto tal para con sus miembros, los individuos), y la justicia legal o general (los miembros para con el todo social).

Pieper señala que en cada una de estas formas de justicia "lo debido presenta una configuración distinta", y hace resaltar. "Así por ejemplo, el deber de pagar los impuestos pesa sobre mí muy de otro modo que la obligación de saldar la cuenta del librero. Y recíprocamente: el derecho que tengo a acogerme a la protección legal del Estado es distinto por principio al que me asiste a reclamar del vecino el pago de la cantidad que le presté" (11).

El requerimiento de obligatoriedad que impone la justicia distributiva va dirigido al todo social y al hombre que lo representa, al administrador o responsable del bien común, al gobernante, quien debe dar a la persona privada aquello en lo que le corresponde participar en cuanto parte del todo (12).

Por su condición de miembro del todo, el individuo tiene un derecho irrevocable a que sea justa la distribución de bienes y cargas; no obstante ello, el representante del poder estatal, que es a la vez guardián y realizador de la referida forma de justicia, no puede ser forzado al cumplimiento de su obligación, de donde se sigue que el orden de la justicia distributiva sólo puede ser satisfecho por el gobernante que, adornado por la virtud de la prudencia, goza de las aptitudes humanas sin las cuales no es posible desempeñar el ejercicio del poder en su plenitud.

Desde la perspectiva de la justicia legal, que impone a todos los individuos la obligación general de tender al bien común, y de procurarlo y promoverlo en todos sus actos, es manifiesto que los deberes que de ella emanan recaen, de manera principal, en los gobernantes (13), que tienen una función rectora, y de manera instrumental, como ejecutores, bajo imperio de la ley y obedeciendo a los poderes públicos, en los ciudadanos (14).

## 2. - Materia

Ha llegado, así, el momento de aprehender, con precisión, la materia del bien común.

Consiste en la perfección de la vida social, en la realización de su marco concreto de posibilidades perfectivas (15).

La realización del bien común temporal pone a cargo del Estado "una política que, teniendo en vista el orden, la coordinación y el servicio, promueva un ambiente favorable al desarrollo de las actividades particulares..." (16) (17).

El apartamiento de este orden conmueve los pilares en que se asienta la sociedad, y pone en peligro la tranquilidad, la seguridad y la existencia de aquélla (18).

La función del Estado, "su magnífica función, es... favorecer, ayudar, promover la íntima coalición, la cooperación activa, en el sentido de una unidad más alta, de los miembros que, respetando su subordinación al fin del Estado, cooperan de la mejor manera posible al bien de la comunidad..." (19).

Messner piensa que "hacer posible el cumplimiento de las responsabilidades fundadas en los fines existenciales sobre la base de la cooperación social constituye la utilidad objetiva. La función del derecho es servirla. En esto consiste la esencia del bien común..." y ello es la base para concluir que "la utilidad como función del derecho comprende tres grupos de fines", que son: "los fines individuales ligados a la dignidad personal del hombre..."; "los fines sociales de la utilidad común,... ligados al orden de la paz y al establecimiento de los supuestos del bienestar general"; y "los fines culturales..." (20).

Asimismo, sostiene que el bien común, "en cuanto es principio de justicia, afecta al 'suum cuique', al 'suum' de la sociedad en su conjunto y al de sus miembros como partes del todo", y especifica que "Por su contenido comprende el derecho a exigir de los miembros de la sociedad las prestaciones que sean necesarias para ello, además del derecho de los miembros de la sociedad, a participar en el bienestar general, hecho posible por la cooperación de todos, y además del derecho de que la distribución de aquellas prestaciones y de esta participación se realicen según el principio de la proporcionalidad..." (21).

Legón, citando a Dabin, propone tres elementos del bien público temporal, que corresponden a tres clases de necesidades públicas: necesidad de orden (22) y paz; de coordinación; de ayuda, de aliento y, eventualmente, de suplencia de las actividades privadas (23); y alude a la postura de Burdeau, para quien la única e insoslayable exigencia formal del bien común público sería el mantenimiento de la sociedad misma contra todas las fuerzas de disociación (24).

Al momento de definir las notas especificantes (25), advierte que su amplia generalización hace que el bien común resulte muy comprensivo, exactamente superior y dominante, de suerte tal que ningún interés particular podría, al menos en principio, desconocerlo, ya que si ello ocurriera quedaría por eso mismo afectado; un auténtico bien común es beneficioso para todos los miembros de la comunidad, a la vez que la abundancia de bienes en el Estado, redundaría en provecho de los particulares (26).

## 3. - EL TEMA EN LA JURISPRUDENCIA.

Esos principios que, concretando, son atinentes a la naturaleza y fines del Estado, y a la realidad del bien común como fin principal del ser y obrar estatal, han sido receptados jurisprudencialmente, en cuanto tales, de manera reiterada.

A título de ejemplo, cabe citar las frases de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al decir: «El objetivo preeminente de la CN, según se expresa en su Preámbulo, es lograr el bienestar general, lo que significa decir la justicia en su más alta expresión, esto es, la justicia social, cuyo contenido actual consiste en ordenar la actividad intersubjetiva de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta con vistas a lograr que todos y cada uno de sus miembros participen de los bienes materiales y espirituales de la civilización... Tiene jerarquía constitucional el principio 'in dubio pro justitia socialis' y las leyes deben ser interpretadas a favor de quienes al serles aplicadas con este sentido consiguen o tienden a alcanzar el bienestar, esto es, las condiciones de vida mediante las cuales es posible a la persona humana desarrollarse conforme a su excelsa dignidad... El bien común, cometido esencial de la sociedad organizada, se logra a través de fines que sólo pueden ser alcanzados por el Estado mismo, tales como la defensa nacional, o

la justicia, en sus manifestaciones más frecuentes y comunes. Pero hay otros fines que el Estado procura y que son concurrentes..." (27).

El Alto Tribunal marca de modo excepcionalmente claro los términos del equilibrio entre las exigencias del bien común y el de los particulares, de una parte, y el que ha de imperar entre los cometidos propios de los poderes del Estado, al puntualizar: "...en el campo de la elección de los mejores medios para lograr las finalidades del bien común... el Poder Legislativo es la vía apta para llegar a decisiones basadas en el compromiso o en la voluntad de la mayoría; pero cuando se trata de precisar el contenido de los derechos de rango constitucional, adquiere toda su trascendencia el Poder Judicial, pues precisamente la Constitución los establece para proteger a cada persona, y por ende a los grupos minoritarios, contra las determinaciones de la mayoría, aún cuando dicha mayoría actúe según lo que estime que es el bien general o común " (28).

Asimismo, la necesidad de contar con los recursos que sirvan, de una u otra manera, a la realización de esos fines, y, la distribución entre los miembros de la comunidad de la carga consistente en contribuir a solventar esos fondos, constituyen, como temas, el núcleo alrededor del cual ha de pivotar la ciencia tributaria.

Los referidos tópicos, precisamente bajo esas formalidades, también han sido objeto de consideración por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, algunas de cuyas afirmaciones, a ese respecto, resulta adecuado explicitar.

El Alto Tribunal, v. gr., dijo: "... Tratándose de impuestos se ha declarado... específicamente que el propósito, no sólo fiscal sino también de justicia social perseguido mediante el impuesto, no se halla al margen de la Constitución Nacional... Tanto el tesoro público como el régimen impositivo con que se lo constituye son instrumentos de gobierno, y para la obtención del bien común, que es la finalidad de todo sistema tributario... Es desde el punto de vista de lo que requiere el bien de la comunidad -fundamento y requisito de todo bien particular de quienes lo constituyen-, que ha de ser apreciada la condición de cada uno de los contribuyentes y determinada la función de los distintos bienes o especies de riquezas, cuando se trata de igualar las obligaciones de los primeros y las posibilidades de los segundos respecto de los fines del Estado en vista de los cuales se establecen los sistemas impositivos y para cuyo servicio se forma el erario público... La medida común de referencia es el bienestar general o bien común al que debe ordenarse tanto el comportamiento de los gobernados como la acción de la autoridad gobernante, porque todo bien particular tiene en el bien común su fundamento y requisito..." (29).

En sentido similar, sostuvo: "Los impuestos, con su esencial propósito de allegar fondos al tesoro público, constituyen un valioso instrumento de regulación del desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas, complemento necesario del principio, con raigambre constitucional, que prevé atender al bien general " (30).

Es indudable, asimismo, la relevancia de las aseveraciones de la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, que dijo: "...el pago de los tributos debe ser oportuno y efectivo para que quede expedita la libre disposición de los fondos. La finalidad es garantizar la regular percepción de los ingresos públicos como una consecuencia de que la consecución de los fines concretos que se propone el Estado, a través del ejercicio de las funciones y servicios que tiene asignados por el otorgamiento que debe desarrollar de modo continuo y permanente, y los consiguientes gastos que irrogan sean solventados prontamente a fin de evitar el caos social que inevitablemente sobrevendría si así no se actuase, porque la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes" (31).

Como así también, el temperamento del referido Tribunal, que, respecto de la finalidad perseguida por la ley provincial que creó el impuesto a los ingresos brutos, dijo que fue la de "... gravar las actividades generadoras de riqueza que se originan en su territorio", y que "De este modo, el impuesto constituye un valioso instrumento de regulación de la economía para atender al bienestar general conforme al principio constitucional, impulsando el desarrollo pleno y justo de las fuerzas productivas" (32).

### III- LA INMUNIDAD FISCAL DEL ESTADO. SUS FUNDAMENTOS.

Los conceptos precedentes encuentran aplicación en el ámbito del Derecho Fiscal -quizás se trate de una de sus muestras más sobresalientes- en la teoría de la inmunidad fiscal del Estado, tema a cuya consideración se estima adecuado asomarse, siguiendo a destacados tratadistas del derecho, en sus ramas constitucional y tributaria.

#### 1. -Bielsa

Este autor considera, en estricta consonancia con lo antedicho, que en razón de que el Estado es el órgano jurídico de la sociedad, el gestor de los intereses colectivos y, por tanto, el destinatario de las cantidades de dinero recaudadas en concepto de impuestos, su inmunidad es consecuencia natural de su carácter jurídico y político: no es un organismo económico.

Abonando esa tesis, dice: "El Estado tiene inmunidad en cuanto es poder público, pero ella no nace de una autolimitación discrecional y cómoda, establecida como obrando el Estado, "de legibus solutus", sino a título de realizador de sus funciones y para subvenir a las cuales precisamente exige a los súbditos su aporte pecuniario en forma de contribución. Además, en el Estado no se produce el hecho imponible como acrecentamiento de riqueza o expresión de capacidad económica..." (33).

#### 2. - Spisso

Trata el capítulo relativo a la facultad de eximir, como correlato (34) del poder de imposición, y advierte que la misma está limitada y condicionada a la existencia de razones de índole económica y social, que no habrán de desvirtuar los principios de la tributación, esencialmente el de generalidad, que responde, a su vez, al constitucional de igualdad.

Distingue las nociones de exención, no sujeción e inmunidad, y caracteriza a esta última como la exención "calificada por disposición constitucional", expresa o tácitamente derivada de su plexo normativo.

Centrándose en la realidad de los regímenes federales enfoca la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno, alude al origen y desarrollo de la misma en los Estados Unidos, precisa sus alcances, y en el orden interno destaca algunos aspectos emergentes del Pacto de San José de Flores; en ese desarrollo pareciera querer trascender el específico ámbito de la interrelación entre la Nación y las Provincias, al decir que "De una interpretación armónica de las disposiciones constitucionales, que evite un conflicto irreducible entre ellas, se deduce que el poder impositivo debe ceder cuando sea patente que su ejercicio, respecto de instrumentos o medios gubernamentales, imponga a éstos una carga o gravamen económico, suficientemente opresivo y concreto, que imposibilite, menoscabe o coarte, de manera sustancial, las actividades estatales de la Nación o de las provincias" (35).

### 3. - Jarach

Al abordar el tema de las exclusiones de la obligación fiscal -las diferencias expresamente de las exenciones tributarias- como el de aquellos supuestos en los que "por la propia naturaleza del hecho imponible éste ni siquiera puede atribuirse a determinada categoría de sujetos", Jarach (36) manifiesta que "... el primer y más importante caso de esta clase está constituido por la titulada inmunidad de las entidades públicas y de sus dependencias", a cuyo respecto propone hurgar acerca de la existencia y fundamentos de esa inmunidad -aspecto jurídico dogmático- y determinar si las normas que establecen exenciones para esos sujetos constituyen verdaderas excepciones, o la enunciación de una doctrina general basada en la no atribuibilidad de los hechos imposables en razón de la naturaleza de los mismos -aspecto técnico-legislativo-.

Pormenoriza algunas posiciones doctrinarias, a saber, la que basa la precitada inmunidad fiscal en el concepto de soberanía, que, a su juicio, no resuelve el problema, sino que lo transforma en otro; el de la distinción entre actividad pública y actividad privada del Estado, que "es de difícil si no de imposible solución: hasta hay quien afirma que el Estado nunca se despoja de su soberanía: si el hecho de ser sujeto pasivo de impuestos fuera incompatible con la cualidad de entidad soberana, la inmunidad fiscal debería corresponder al Estado por cualquiera de sus actividades".

Concluye a este respecto que el punto de partida de tales teorías es equivocado, en la inteligencia de que la soberanía, en cuanto base del poder legiferante, es un presupuesto de la imposición, y que la obligación tributaria no disminuye para nada la soberanía, ya que es una obligación legal, comparable con la de resarcir los daños causados.

Jarach encuentra el verdadero fundamento de la inmunidad fiscal del Estado en la naturaleza sustancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica; dice que "... el presupuesto de hecho de todo impuesto... consiste en una actividad o situación económica de la que resulta capacidad contributiva... Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado... toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas".

Para el autor, si bien en una concepción amplia, al abarcar también a las entidades públicas, la inmunidad fiscal del Estado "constituye un dogma jurídico tributario", pudiéndose admitir la imposición en este ámbito tan sólo cuando resulte evidente la voluntad legislativa de equiparar completamente una empresa pública a las empresas privadas, sometiéndola al mismo régimen jurídico y económico.

Vierte el resultado del análisis de la legislación comparada, al aseverar que las normas de exención propiamente impositiva -excluye las tasas, ya que las reputa ajenas al principio de inmunidad; las contribuciones quedan comprendidas en ese principio, o no, según se acerquen más al impuesto o a la tasa, lo cual dependerá, a su vez, de la menor o mayor vinculación con el servicio prestado (37)- implican la enunciación de "un principio general de inmunidad, que puede ser aplicado también en casos en que la ley omita enunciarlo, y cuyo fundamento está en la contradicción lógica de la atribución del hecho imponible al Estado..."

### 4. - Giuliani Fonrouge.

Distingue los conceptos, entre sí relacionados, de "exención", "no incidencia" o "no sujeción", e "inmunidad"; define a la "inmunidad" como la "no incidencia" (o "no sujeción") calificada por disposición constitucional, y cita la definición de Gomes de Sousa, para quien "la inmunidad es un supuesto especial de no incidencia" (38).

Apela al derecho tributario comparado; en ese ejercicio, toma ejemplos de las doctrinas italiana (39) y alemana, expone acerca de la existencia, en Brasil, de una larga tradición a favor de la doctrina de la inmunidad, que arranca del texto constitucional de 1991 y se inspira en su similar norteamericana, y plantea el nacimiento y desarrollo de esta última, particularmente a través de la jurisprudencia.

Respecto del tema en el orden interno, apunta a la aceptación de la doctrina, en forma amplia, por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en las causas "Banco de la Provincia de Buenos Aires c/Gobierno Nacional", del año 1940, y "Banco de Mendoza c/ Gobierno Nacional", de 1943.

Refiere asimismo que, más tarde -año 1960-, en el caso "Banco de Mendoza c/Dirección General Impositiva", el Alto Tribunal abandonó la posición ortodoxa.

Cabe advertir que en cuanto a la experiencia argentina alude siempre al orden de las relaciones entre el Gobierno Nacional y las Provincias.

Como otro aspecto, también en lo interno, recuerda que en el pasado el Poder Ejecutivo Nacional se atribuyó una inmunidad absoluta, cuya justificación hizo necesario recurrir a doctrinas -en su opinión- en pugna con la tradición argentina.

Cita el Acuerdo de Ministros N° 110.043, de fecha 4/02/42, aclarado por el Decreto N° 14.635/44, en virtud del cual "la Nación no es sujeto contribuyente de las provincias ni de los municipios", situación que resultó alterada por el artículo 19 de la Ley N° 13.922, según el cual el Gobierno Nacional habría de satisfacer, si bien no impuestos, tasas y contribuciones de mejoras.

El análisis de la exposición, en su conjunto, lleva a vislumbrar el temperamento que sustenta el tratadista frente al tema en análisis.

A raíz de la consideración de la jurisprudencia norteamericana alude a la opinión que estima generalizada, según la cual "la doctrina de la inmunidad 'aparece absolutamente innecesaria para preservar la soberanía' y ha servido para 'perturbar el sistema impositivo' pues no obstante la liberal orientación de los últimos tiempos, 'subsiste como una embarazosa restricción a los poderes impositivos estatales y locales, originando injustas discriminaciones y pretextos de evasión'".

Vierte una primera conclusión, asaz terminante, al afirmar que "... en los países que no la consagran constitucionalmente -como en la Argentina- la doctrina no parece recomendable".

Asimismo, esa idea, adversa al instituto, parece reforzarse cuando agrega: "Las mismas finalidades tenidas en mira al crearse la doctrina de la inmunidad pueden lograrse por otros medios que otorga la Constitución; aparte de que los llamados poderes implícitos ofrecen campo para preservar la acción estatal, sin que resulte necesario apelar a una doctrina exógena y que en su país de origen ya no se invoca".

En idéntico sentido, al abocarse al tema del Estado como deudor, observa que en varios países, entre ellos Estados Unidos y Argentina, "se ha puesto en duda y hasta se ha negado enfáticamente la posibilidad de que el Estado pueda ser sujeto pasivo de la obligación tributaria", interpretación que, a su entender, "deriva, en parte, de antecedentes extranjeros originados en sistemas políticos que difieren del nuestro y, en cierta medida, en la generalización inadecuada de principios extrajurídicos".

Sin perjuicio de todo ello, atenúa el rigor de su posición, al admitir -"sub conditione"- que "La preservación de nuestras instituciones federales, con el equilibrio de poderes, impone la conveniencia de restringir la eximición tributaria a situaciones en que, fuera de duda, la imposición podría constituir, ya por discriminación o por su intensidad, una traba para las funciones de gobierno, pero es inadmisibles en el caso de que sus efectos sean únicamente incidentales o hipotéticos o no alcancen a dificultar realmente la acción gubernativa".

#### 5. - Naveira de Casanova

Un planteo, similar al de Jarach en los fundamentos, en cuanto centra su exposición en la capacidad contributiva, es el de Naveira de Casanova (40) quien, al constatar la existencia del presente problema jurídico tributario, lo atribuye como consecuencia a una básica confusión conceptual, y plantea la necesidad de circunscribir el ámbito de reflexión al derecho interno, a lo estrictamente impositivo -deja de lado, también, las tasas y contribuciones-, y desde la específica perspectiva de la teoría general del derecho tributario, ello sin perjuicio de las posibles puntualizaciones atinentes a algún impuesto en particular.

Consciente de contribuir aportando un esbozo de ideas totalmente preliminares, y constitutivas del esqueleto de una teoría argumentativa más vigorosa, advierte que dentro del esquema del Estado "gendarme", con su actividad limitada a cuestiones de salubridad, seguridad, higiene y moralidad, sus restringidas posibilidades de actuación no presentaban, teórica y prácticamente, mayores dificultades tributarias, puesto que la mayoría de las actividades económicas típicamente particulares se hallaban en manos privadas.

A medida que el Estado fue ampliando el horizonte de sus competencias materiales, y entró a concurrir con los particulares, en una situación de igualdad fáctica o aparente, quedó configurada la simiente de la nueva temática.

A ello se agregó "la resultante" de la actuación de otros sujetos, de creación normativa (leyes o decretos), diferentes del Estado (entes autárquicos, empresas del Estado, sociedades de economía mixta, sociedades con participación estatal mayoritaria, etc.) pero -de manera total o preponderante- pertenecientes a él.

A partir de esas circunstancias, y observando que algunos instrumentos jurídicos propios del derecho privado fueron utilizados por el Estado para conseguir sus fines públicos, el estudioso puntualiza: "Estas personificaciones estatales estuvieron exentas algunas veces, y otras sujetas a tributación, de acuerdo con las pautas económicas imperantes en la época de que se tratara. Sin entrar en el análisis de los supuestos en particular, nos limitamos a señalar que un ejemplo de ello lo constituye la sanción de la Ley N° 22.016... La vigencia de la Ley N° 22.016 dio lugar a una numerosa familia de pronunciamientos de la Corte Suprema, no siempre uniformes, donde se discutía el alcance de su contenido derogatorio..."

#### 6. - Conclusión

En suma, la inmunidad fiscal del Estado, que es uno de los tópicos indeclinables en el ámbito de las disciplinas tributarias, teniendo en cuenta la principalísima perspectiva de la organización institucional de la Nación, ha provocado la convergencia de posturas doctrinarias de muy diversos signos; favorables unas, si bien con fundamentos -como se vio diversos, decididamente contrarias otras.

Las observaciones, en atención a los elementos en los que se basan las elaboraciones respectivas, recaen sobre objetos variados, caracterizados por una heterogeneidad realmente muy marcada: el derecho comparado-el orden interno; lo específicamente central o federal-las relaciones interjurisdiccionales; el Estado en sí mismo-el quehacer de sus entes o reparticiones; etc.

Por lo demás, y tal como se señaló precedentemente, las definiciones del problema varían en sus alcances, ya que para algunos es patrimonio exclusivo y necesario de la dogmática y hasta -quizás- tocante con la filosofía jurídica, en tanto que, para otros, constituye tan sólo un objeto -contingente- de la decisión legislativa.

#### IV.- LA LEGISLACION NACIONAL.

##### 1. -LAS EXENCIONES. SUS FINES. APRECIACION SINTETICA.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que "La propia Constitución (art. 75, incs. 6,18 y 32) da la base normativa a las razones de bien público que se concretan en la legislación financiera y cambiaria". (41).

El Alto Tribunal, afirmó asimismo: "Las exenciones impositivas son muchas veces empleadas como una forma de poner en ejercicio la política estatal de prosperidad prevista en el artículo 67, inciso 16 de la Constitución Nacional y, en tales supuestos, tienden a estimular actividades que convienen" (42).

Más aún; al analizar el específico tema de la derogación de las exenciones contempladas en el artículo 20, incisos p) y r), de la Ley N° 20.628, (t.o. por Decreto N° 450/86) a través del artículo 1°, inciso a) de la Ley N° 24.631, entre los fundamentos de la inaplicabilidad de este precepto respecto de los magistrados y funcionarios del Poder Judicial de la Nación, sostuvo: "...la intangibilidad de las compensaciones asignadas a los jueces por el ejercicio de sus funciones no constituye un privilegio sino una garantía establecida por la Constitución Nacional... no tiene como destinatarios a las personas que ejercen la magistratura, sino a la totalidad de los habitantes, que gozan del derecho a acceder a un servicio de justicia, configurado bajo las pautas que rigen el sistema republicano de gobierno establecido por la Ley Fundamental" (43).

En el mismo orden de ideas, la Procuración del Tesoro de la Nación hizo resaltar los aspectos atinentes a los fines del Estado, al bien común y los medios para su consecución; entre ellos, y muy concretamente, se refirió al ejercicio de las facultades de imponer y, en términos generales, la de eximir, al señalar: "...Los beneficios que otorga el Estado se relacionan necesariamente con el logro de objetivos de interés público; por ello, cuando el Estado resuelve la promoción de una industria lo hace teniendo en mira, más allá del justificado beneficio que obtendrá el empresario que los solicita, la satisfacción del interés general de la comunidad. De no mediar razones que hagan al bienestar común, la promoción carecería de sustento válido, dado que ella siempre importa el sacrificio de algo a que el Estado tiene derecho como administrador del conjunto, y, en tal supuesto, faltaría la razón compensatoria que serviría como necesaria causa del acto que la dispusiera. Debe darse un cierto equilibrio o equivalencia entre las facilidades que otorga el Estado y los beneficios que en virtud de la acción promovida ha de recibir la Nación" (44).

Desde la óptica resultante del aludido criterio tanto jurisprudencial como administrativo, se hace propicio examinar, a modo de ejemplo, algunos preceptos jurídico tributarios, incluidos en ordenamientos de índole diversa (45).

Entre ellos, aparecen algunos de contenido claramente exentivo, a la vez que otros han derogado beneficios preexistentes.

Las finalidades a las que apuntó el legislador, en cada caso, han quedado plasmadas muchas veces en los antecedentes de sus respectivas sanciones, y constituyen un objeto de principalísima consideración en el presente trabajo.

Se han evaluado ordenamientos establecidos en momentos muy diversos de la vida de la República; unos han sido implantados a través de decretos emitidos por gobiernos de facto; otros, en cambio, fueron objeto de arduos debates en el Congreso de la Nación.

Las razones de bien común que inspiraron a cada uno de ellos, hunden sus raíces en la necesidad de lograr soluciones justas, capaces de responder a situaciones sociales, políticas y económicas muy variadas.

Los ordenamientos precitados han establecido exenciones, o las derogaron, en pos de expresos objetivos de bienestar general, con relación a una categoría determinada de sujetos, caracterizados por ser, genéricamente hablando, y sin excepción, entes estatales,

sean empresas, sociedades, etc., en distintas etapas de su gestión, a saber, las de constitución, funcionamiento o desarrollo, y privatización.

Explicitamos algunas de esas normas, a modo de ejemplos, enfatizando, toda vez que ello es posible, los conceptos que han podido rastrearse a través de los correspondientes mensajes de elevación y/o debates parlamentarios.

Asimismo, en determinados casos puntuales, se estimó conveniente incluir algunas consideraciones jurisprudenciales, útiles en orden a enfatizar el sentido de los preceptos que vertebran el desarrollo argumental.

Ahora bien; adelantamos las conclusiones diciendo que en ningún caso, al momento de definir a los beneficiarios de las exenciones, o a quienes al dejar de serlo, quedarían gravados, las normas en análisis aluden al Estado en sí mismo, considerado en forma inmediata y global, como único titular del poder político y principal artífice del bien común.

Esa hermenéutica, sencilla y antes que nada, auténtica, goza del favor jurisprudencial, puesto que la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa "Municipalidad de Paraná (Pcia. de Entre Ríos) c/Fisco Nacional-DGI s/Apelación-IVA", en fecha 17/05/91, dijo, en lo pertinente, que la norma de la planilla Anexa (punto 7°) al artículo 3° de la ley del impuesto, "no admite una inteligencia que afecte al Estado actuando como poder público", y enfatizó, con alcance aún más general: "...tal como se deriva también de la redacción otorgada al artículo 15 'in fine' de la Ley N° 11.683 (t.o. 1978), y de la Ley N° 22.016 y sus modificaciones..." (46).

##### 2. - EXENCIONES CONCEDIDAS A ENTES ESTATALES. ORDENAMIENTOS RELEVANTES.



a) **DECRETO-LEY N° 15.349/46 (BO. 25/06/46).**

El **Decreto-ley N° 15.349/46**, entre las disposiciones especiales aplicables a las Sociedades de Economía Mixta, establece: "El aporte de la administración pública... podrá consistir en cualquier clase de aportación, y en especial las siguientes: a)... exención de impuestos..." (cfr. artículo 4°).

b) **LEY N° 13.653 (B.O. 28/03/55).**

Por su parte, con relación a las "Empresas del Estado", denominación "genérica" de aquéllas "entidades" destinadas a llevar a cabo "las actividades de carácter industrial, comercial o de explotación de servicios públicos de igual naturaleza, que el Estado, por razones de interés público, considere necesario desarrollar" (cfr. artículo 1°), la Ley N° 13.653 dice: "Artículo 9.- En lo sucesivo las empresas del Estado, excluidas aquellas que tengan a su cargo, la prestación de un servicio público, o la realización de actos o contratos vinculados con la defensa nacional", estarán sujetas a todos los impuestos, tasas y contribuciones nacionales... con excepción de los impuestos a los réditos, a los beneficios extraordinarios, a las ganancias eventuales y sustitutivo del gravamen a la transmisión gratuita de bienes..." (47).

c) **LEY N° 14.771 (B.O. 9/01/59).**

La empresa Yacimientos Mineros Agua de Dionisio (YMAD)-Mina Farallón Negro-(48), ha sido creada por la Ley N° 14.771, con el objeto de "realizar el cateo, exploración y explotación de los minerales de cualquier categoría existentes en la zona minera de Agua de Dionisio...(49) la comercialización e industrialización de sus productos y la realización de cualquiera otra actividad o explotación vinculada a su objeto principal" (cfr. artículo 1°), hallándose regida por el derecho privado en sus relaciones con terceros en tanto que por las normas de derecho público "en todo lo que atañe a sus relaciones con el Poder Ejecutivo Nacional" (cfr. artículo 13) (50).

Sus "bienes y actividades" están exentos de toda clase de gravámenes, impuestos y tasas de carácter nacional, provincial y municipal, con excepción del canon y de las contribuciones que determina el Código de Minería y de las tasas retributivas de servicios públicos efectivamente prestados (cfr. artículo 21) (51).

Deviene por demás ilustrativo dedicar algunas líneas al debate de esta norma, en la Cámara Alta (52).

El senador por la provincia de Tucumán, Sr. García, solicitó "...que se excluya la última parte del artículo, donde dice: '...con excepción del canon y de las contribuciones que determina el Código de Minería,' y justificó esa supresión, en primer lugar, "...porque no hay otras contribuciones que establezca el Código de Minería que la del canon. En cuanto a éste, me parece impropio dejar a esta entidad con la obligación de regalía, en primer lugar, porque es un ente integrado por la propia provincia titular del dominio minero, que es socia principal...Por otra parte, el 40 por ciento restante va también a una entidad oficial, como es la Universidad de Tucumán, con el destino final de ser distribuido a todas las universidades del país, según las previsiones de esta ley. Vale decir que es impropio que en estas condiciones de absoluta solidaridad para tales finalidades de bienestar general, se hable de contribuciones al mismo Estado propietario, es decir; que la provincia tendría que pagarse a sí misma..."

El representante de la provincia de Catamarca, Sr. Bazán, se opuso a tal iniciativa, defendiendo el derecho irrenunciable de su representada a cobrar el canon minero, pero recaló que sus "...expresiones no han querido en ningún momento retacear, por parte de la provincia de Catamarca, la participación que tiene la Universidad de Tucumán en los beneficios de esta empresa..."

Por su parte, el Sr. Bértora, senador por la provincia de Entre Ríos, con la finalidad de salvar futuras dificultades de orden administrativo, y advirtiendo que el proyecto de artículo 21, no aclaraba "que también deben estar exceptuadas, junto con el pago del canon, las tasas retributivas de servicios públicos", propuso un agregado en tal sentido, que fue receptado en la redacción final.

d) **LEY N° 15.273 (B.O. 19/02/60).**

La Ley N° 15.273 otorgó al Poder Ejecutivo Nacional las facultades de unificar los impuestos que gravan la importación y la exportación (cfr. artículo 8°), y excluyó de las exenciones generales o especiales de impuestos, tasas, gravámenes, tributos o derechos establecidos legalmente a los recargos establecidos por el Poder Ejecutivo en uso de las atribuciones que le confieren las normas que el mismo ordenamiento prevé (cfr. artículo 12).

En la parte pertinente del artículo 11, derogado formalmente (53) por el artículo 4° de la Ley N° 22.016, el ordenamiento nombrado decía.. "Las estipulaciones en vigor por las cuales el Estado Nacional y sus dependencias, organismos descentralizados y empresas han tomado a su cargo los impuestos nacionales que pudiesen recaer sobre la otra parte contratante o sus proveedores o subcontratistas; o han convenido en pagar tales impuestos por cuenta de ellos; o han asumido la obligación expresa de abonarles un suplemento de precio para cubrir su importe; o han contraído otros compromisos de alcance análogo, se considerarán como exenciones a favor de los contribuyentes de dichos impuestos. La norma anterior no será de aplicación cuando la exención tenga por efecto obligar a dichos contribuyentes al pago de mayores gravámenes a favor de Estados extranjeros... En las contrataciones futuras tales cláusulas tendrán efecto eximente en el caso de adquisiciones, obras o inversiones que a los fines de esta franquicia sean declaradas de interés nacional por el Poder Ejecutivo Nacional" (54).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, señaló que del debate parlamentario surge que "El artículo 11 del proyecto tiende a solucionar situaciones de hecho en las contrataciones con empresas extranjeras. En algunos convenios y contratos. YPF, por ejemplo, ha estipulado la cláusula de que se hace cargo del impuesto que deben pagar las empresas extranjeras. Desde el punto de vista legal es muy discutible esta atribución, y existe la posibilidad de que el Tribunal de Cuentas impugne tales contratos en este aspecto. En consecuencia, lo único que se persigue con esta modificación es dar estado legal a una situación de hecho a fin de evitar impugnaciones o planteos de tipo legal...' Es preciso enfatizar que si el artículo 11 referido fue sancionado para 'dar estado legal a una

situación de hecho a fin de evitar impugnaciones o planteos de tipo legal', el propósito del legislador fue el de erradicar las exenciones encubiertas, es decir, aquellas que hubieran sido conferidas por una cláusula contractual como la que aquí se debate, y sin intervención del órgano legislativo... Dicho en otras palabras, si la Ley N° 15.273 dispensó a la actora del pago de todos los impuestos... es evidente que el compromiso asumido en la cláusula 22 del contrato primigenio, que obligaba a YPF a abonar, precisamente, tales tributos, quedó sin efecto después de aquel régimen legal. De lo contrario habría que concluir en que las demandadas deben abonar los gravámenes de la contratista que ésta no está obligada a pagar, o bien, que la ley citada otorgó ventajas impositivas sobreabundantes en la medida en que se superponen con las obligaciones originariamente pactadas, lo que equivale a atribuirle al legislador un grado de imprevisión -si no de incoherencia- inconcebible... el artículo 11 de la Ley N° 15.273 legitimó las ventajas impositivas prometidas a la actora en el contrato originario otorgándoles el status de una exención y sujetándolas, por ende, a las reglas que rigen ese tipo de beneficios. La sujeción a esas reglas importa admitir que dicha dispensa fiscal puede ser derogada por una norma de igual jerarquía a aquella que la otorgó, porque si el Congreso está facultado para eximir de los impuestos que crea, por implicancia lógica también lo está para dejar sin efecto tales privilegios en beneficio del bienestar general" (55).

e) LEY N° 20.705 (B. O. 26/08/74).

Creó las Sociedades del Estado, "para desarrollar actividades de carácter industrial y comercial o explotar servicios públicos" (cfr. artículo 1°).

Las Sociedades del Estado pueden ser constituidas originariamente tales, o resultar de la transformación de "las sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria, las sociedades de economía mixta, las empresas del Estado y las constituidas por regímenes especiales que al presente existen y los servicios cuya prestación se encuentre a su cargo", a mérito de las facultades otorgadas al Poder Ejecutivo Nacional, manteniéndose "para las sociedades del Estado que se constituyan los beneficios tributarios, impositivos y arancelarios de que gozan actualmente las entidades que se transformen, y se exceptúan de todo tributo, tasa o arancel los actos conducentes a su transformación" (cfr. artículo 9°).

El Mensaje del Poder Ejecutivo al Congreso de la Nación, de fecha 10/12/73, se refería al propósito de establecer una "estructura jurídica destinada a ofrecer un marco normativo adecuado a la actividad empresarial del Estado", y decía: "La asunción por el Estado de actividades comerciales e industriales y, así mismo, la explotación en forma directa de los servicios públicos, constituye un rasgo típico de las sociedades contemporáneas, en las que abandonando la actitud estática propia del demoliberalismo clásico, el Estado desborda sus funciones tradicionales e interviene protagónicamente en el aseguramiento del bien común. Frente a esta incontestable realidad histórica, se advierte la palmaria insuficiencia de las estructuras jurídicas a través de las cuales el Estado secularmente ha desarrollado su quehacer, para responder a las actividades -en un tiempo estimadas como propias de los particulares- que el Estado paulatinamente absorbe... La 'sociedad del Estado', pues, aspira a amalgamar la flexibilidad operativa propia de las sociedades anónimas, con las garantías de orden social inherentes a la propiedad estatal absoluta".

En igual tesitura, el Presidente de la Comisión de Economía, y senador por la provincia de Jujuy, Sr. Brizuela, hizo notar: "Hemos llegado a la necesidad de dividir netamente aquellas actividades que expresan el poder político concerniente al inalienable campo de las funciones del Estado en asuntos no productivos de aquellas otras actividades que se refieren a las haciendas productivas. Respecto de estas últimas han de alcanzarse modos y formas adecuados para que el Estado actúe con eficiencia en el ámbito industrial, comercial y de servicios...".

El miembro informante del despacho de la mayoría, diputado Sr. Auyero, observó que creada la Corporación de Empresas Nacionales, para facilitar el logro de la programación central y la ejecución descentralizada de los programas de gobierno, y ante la multiplicidad y dispersión de los diversos regímenes regulatorios de la actividad empresarial del Estado, se imponía dotar a esta última de la homogeneidad jurídica que hiciera posibles tanto la planificación como la supervisión por parte del organismo recién creado.

El legislador citado agregó: "...este proyecto se refiere a empresas públicas y, como tal, asegura, en su finalidad, el concepto de rentabilidad social, absolutamente opuesto y antagónico al concepto de rentabilidad capitalista. No estamos aquí tratando de crear empresas de tipo capitalista administradas por el Estado, para que den buenas ganancias o excelentes dividendos al Estado. Queremos, sí, empresas eficientes que, en la medida de lo posible, reditúen; pero ellas, en su gran mayoría, serán empresas de fomento que tendrán como finalidad última y principal un concepto de rentabilidad social, un concepto al servicio del bien común y no al servicio de los intereses especulativos del capital privado... Ya nadie puede volver a los viejos tiempos del Estado gendarme... pero hay veces en que el Estado debe pesar con su influencia, con el respaldo que le da al pueblo, para gravitar, ser protagonista e incluso entrar en la competencia -si se hace necesario- con la actividad privada. Por ello resulta bueno el principio que da esta ley, pues permite de este modo que el Estado, descentralizando su tarea, pueda estar con su presencia en la industria, en el tráfico comercial cuando ello sea preciso para sus objetivos políticos, para servir al conjunto del pueblo o para preservar su soberanía, a través de un sistema ágil..." (57).

f) LEY N° 22.780 (B.O. 13/04/83).

Las entidades financieras y Empresas del Estado, beneficiarias de los castigos dispuestos en la Resolución N° 448 de fecha 29/12/82, del Directorio del Banco Central de la República Argentina (58), fueron eximidas por el artículo 1° de la Ley N° 22.780, "...del impuesto a las ganancias que pudiera corresponder con motivo de los ingresos gravados por dicho impuesto que pudieran obtener a consecuencia de lo establecido en dicha Resolución...".

Por su parte, el artículo 2° del mismo ordenamiento prevé: "Exímese del Impuesto de Sellos nacional a los actos y operaciones realizados por las entidades financieras y empresas estatales beneficiarias... en tanto fueran consecuencia del dictado y aplicación de dicha norma".

El Mensaje del Ministro de Economía, de fecha 16/03/83, dice: "El ingreso en el patrimonio de las entidades y/o empresas



beneficiarias de los montos cancelados, así como los actos y operaciones que fueran consecuencia de dicha rebaja de las deudas, obligaría a aquéllas a afrontar obligaciones tributarias que atenuarían los objetivos de política económica que motivaron el dictado de la resolución general citada. Por esa razón se hace conveniente establecer normas exentivas de carácter fiscal, para no obstaculizar la consecución de dichos objetivos". (59).

### 3. - PRECEPTOS DEROGATORIOS.

#### a) LEY N° 21.281 (B.O. 2/04/76).

Se sancionó para lograr "disciplina fiscal general y permanente".

La Nota del Ministro de Economía al Presidente de la Nación (60), acompañando el proyecto respectivo, dice: "la sustracción en magnitud y tiempo de los recursos que corresponden al Estado implica desplazar inequitativamente al resto de la comunidad cargas que no le corresponden, o frustrar al gobierno en sus planes de realización destinados al bienestar social de la comunidad, la plena realización de sus habitantes y el destino de grandeza de la Nación".

En cumplimiento de los fines enunciados, y portador de un "conjunto armónico de medidas", el citado ordenamiento incorporó a la legislación tributaria y previsional disposiciones que permitirían habilitar un régimen de ajuste a valores constantes para los tributos y sanciones que no se abonaran a sus respectivos vencimientos; asimismo, modificó la ley ritual tributaria en materia de intereses moratorios, asimilándolos al interés que corre durante la sustanciación de las causas ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

El artículo 2° de la Ley N° 21.281 modificó el artículo 15 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1974), agregando como último párrafo el siguiente. " Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa" (61).

A propósito de este precepto, la prealudida Nota del Ministro de Economía dice en lo pertinente: "...a fin de clarificar definitivamente la situación de los entes oficiales o mixtos frente a los distintos gravámenes, se establece la gravabilidad de los mismos, respetando la doctrina y jurisprudencia que uniformemente se han inclinado por ella" (62).

#### b) LEY N° 21.384 (B.O. 20/08/76).

Derogó las exenciones establecidas a favor de determinados agentes aseguradores -estatales y privados- por considerarlas violatorias del principio de equidad tributaria (63), expresando: "Todos los contratos de seguro que se celebren en el territorio de la República -cualquiera sea la naturaleza, pública o privada, del ente asegurador- estarán sometidos a las correspondientes disposiciones de la Ley de Impuestos Internos (t.o. en 1973 y sus mod.), no resultando de aplicación respecto de este gravamen las exenciones específicas o genéricas, objetivas o subjetivas, contenidas en otras disposiciones legales. Igualmente, y en relación a la citada actividad, tampoco resultarán de aplicación las exenciones de carácter subjetivo referidas a otros gravámenes, impuestos o tasas nacionales...".

#### c) LEY N° 22.016 (B.O. 22/06/79).

Derogó "todas las disposiciones de leyes nacionales, ya sean generales, especiales o estatutarias, en cuanto eximan o permitan capitalizar el pago de tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas y contribuciones) a: las Sociedades de Economía Mixta regidas por el Decreto-ley N° 15.349/46... las Empresas del Estado regidas por la Ley N° 13.653... o por leyes especiales, las Sociedades Anónimas con participación estatal mayoritaria regidas por la Ley N° 19.550, las Sociedades del Estado regidas por la Ley N° 20.705, las empresas formadas por capitales de particulares e inversiones de los fiscos nacional, provinciales y municipales -todas ellas inclusive aunque prestaren servicios públicos-, los bancos y demás entidades financieras nacionales regidos por la Ley N° 21.526 y/o las leyes de su creación, según corresponda y todo otro organismo nacional, provincial y municipal que venda bienes o preste servicios a terceros a título oneroso..." (cfr. artículo 1°) (64).

La Nota que el Ministro de Economía dirigiera al Presidente de la Nación, acompañando el Proyecto (65), expresaba que "el mismo persigue una doble finalidad: por una parte impedir que las empresas o entes del Estado Nacional puedan exhibir un cuadro más favorable que el que realmente corresponde, lo que puede inducir a error en apreciaciones sobre rentabilidad y eficacia y conducir finalmente a decisiones equivocadas. El caso es especialmente grave cuando se trata de empresas que compiten con otras del sector privado, sin ser estrictamente establecimientos de utilidad pública".

"Por otra parte las exenciones vigentes debilitan las finanzas provinciales, lo que es contrario a una política de auténtico federalismo... En cuanto a las exenciones nacionales, sustraen grandes sumas de dinero al Estado, el que se encuentra en dificultades en la atención de sus gastos. Las exenciones a suprimir son inequitativas porque incrementan la carga tributaria de sectores no favorecidos por franquicias similares, y dificultan la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias

"Hubo interpretaciones contradictorias a raíz de legislación poco clara (Leyes Nros. 21.281 y 21.384) lo que pudo haber conducido a una razonable confusión a los entes estatales en cuanto a la procedencia de los Impuestos a las Ganancias y a los Capitales".

En atención a dichos conceptos se condonaron ciertas deudas y sus accesorios a las entidades del artículo 1°, hasta la publicación de la ley, con lo cual se estableció "un nuevo punto de partida adecuadamente 'saneado' ".

"Las medidas propuestas concuerdan con las políticas seguidas por el Superior Gobierno de la Nación en el sentido de que la actuación de las Empresas del Estado y entes estatales nacionales no debe producir déficit. Cuando éste sea inevitable o responda a

motivaciones de política económica, se sabrá a cuánto llega realmente, sin que subsidios ocultos... induzcan a error de apreciación. El pago tempestivo de los tributos nacionales que les corresponda, por parte de aquellas entidades, hará que adopten un severo control de sus costos y erogaciones, ya que actuarán, sin privilegios impositivos, en el tráfico de bienes y servicios" (67).

d) DECRETO N° 261/80 (B.O. 13/02/80).

Reglamentó determinadas disposiciones de la Ley N° 22.016, a fin de evitar interpretaciones conforme a fundamentos ajenos a los que motivaron su dictado.

Con ese objeto, la citada preceptiva expresa: "... en el sentido indicado deben tenerse presentes para la aplicación de la norma, las pautas que fundamentaron su creación, a saber:

"Que se trate de supuestos en los cuales -aún cuando extraigan, produzcan y/o comercialicen en el mercado bienes o presten servicios a terceros por precio, sean o no en concurrencia- en virtud de condiciones generales del grado de desarrollo socio económico del país, constituyen actividades que nadie razonablemente aceptaría emprenderías o llevarías a cabo y siempre que el Estado, subsidiariamente, deba realizarlas habida cuenta de su carácter de necesarias".

e) DECRETO N° 145/81 (B.O. 9/02/81).

Se dictó "con el fin de evitar interpretaciones ajenas a los fundamentos que motivaron dicha norma... en este sentido, tal como surge del Mensaje de la ley, los entes alcanzados por el decaimiento de exenciones sólo pueden ser aquellos que posean diferenciación patrimonial respecto del Estado mismo... en todos los entes enunciados en forma taxativa en el artículo 1° predomina una connotación de definido corte jurídico comercial y de mercado, al menos en cuanto a la forma legal adoptada... determinadas funciones del Estado se encuentran excluidas del alcance de la ley, al no haber sido mencionadas siquiera de modo indirecto" (cfr. Considerandos 1° a 4°).

Según el artículo 1° del decreto citado, se excluyó del artículo 1° de la Ley N° 22.016 a los siguientes sujetos: "a) Que de sus normas de creación resulte que no poseen diferenciación patrimonial con el Estado, excepto que su objeto principal sea la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial (68). b) Que cumplan como objeto principal funciones de: policía, regulación de la actividad económica o financiera, educación, asistencia social, salud pública y/o investigación", supeditándose dicha exclusión "a que tales entidades no persigan fines de lucro con la totalidad o parte de sus actividades y siempre y cuando no estén incluidas expresamente en la enumeración taxativa de la primera parte del artículo 1° de la ley", con la alternativa de que la exclusión sea parcial, "por la parte de la actividad no lucrativa" (cfr. artículo 2°).

f) LEY N° 25.063 (B.O.15/12/98).

Al establecer los sujetos pasivos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, dice: "...d) Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, no comprendidos en los incisos precedentes...".

#### 4. - LAS PRIVATIZACIONES. ALGUNOS REGIMENES ESPECIFICOS.

a) DECRETO N° 1.924/91 (B.O.20/09/91).

Eximió del pago del Impuesto sobre los Activos a las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016 que se encontraran en proceso de privatización total o parcial, por el término de dos ejercicios iniciados a partir de 1/10/90.

b) DECRETO N° 1521/93 (B. O. 22/07/93).

Como quedaban por concluir diversos procesos de privatización, y las razones invocadas para el dictado del Decreto N° 1924/91 mantenían su vigencia, en el marco de la Ley N° 23.966 se estableció una exención similar para los ejercicios iniciados a partir de 1/10/92 por el término de dos ejercicios (cfr. artículos 1° y 2°).

c) LEY N° 24.537 (B.O 22/09/95).

Declaró exentas de todo tributo a "las operaciones que se efectúen con el fin de privatizar empresas, sociedades, establecimientos o haciendas productivas que pertenezcan total o parcialmente a los estados provinciales o las municipalidades..." (cfr. artículo 1°).

Asimismo, el artículo 2° estableció: "Todo ente provincial o municipal que con motivo de procesos de reestructuración administrativa y/o patrimonial sea declarado en estado de disolución o liquidación, estará exento de todos los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización tenga a su cargo la Dirección General Impositiva...", atribuyendo una competencia específica "para resolver sobre la procedencia de la franquicia" al Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

d) DECRETO N° 550/96 (B.O. 22/05/96).

Eximió del pago del Impuesto sobre los Activos a las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la Ley N° 22.016 que aún se encontraban en proceso de privatización total o parcial, para el caso de tratarse de ejercicios irregulares iniciados a partir de 1/10/94 y cuyos cierres operaran hasta el 29/06/95, inclusive.

e) DECRETO N° 571/00 (B.O. 14/07/00).

Eximió del pago del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta "a las entidades y organismos comprendidos en el artículo 1° de la

Ley N° 22.016, que se encuentren en proceso de privatización total o parcial", y puso a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos la determinación de la forma y el tiempo en que dichos sujetos habrán de acreditar la referida circunstancia, que les impide hacer frente, en tiempo y forma, a las diversas obligaciones fiscales derivadas de los tributos por los cuales se encuentran alcanzados, en orden a evitar que se afecte el normal desenvolvimiento de las empresas en la etapa inmediata anterior a su privatización.

## V.- LA DOCTRINA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA. DISTINTOS ENFOQUES.

### 1. - ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY N° 22.016.

Acercas del tratamiento fiscal a dispensar a una Empresa del Estado, a mérito de la exención de que gozaba por aplicación del artículo 39 de la Ley N° 14.380, en especial en lo referido a las normas a observar por los proveedores, locadores y contratistas de la empresa para evitar la incidencia del gravamen en la actividad de aquélla, como así también respecto del crédito fiscal que excediera al respectivo débito por las operaciones con la misma, entre otros tópicos, se afirmó: (69).

"...En relación con los temas planteados cabe recordar que el relativo a la exención consagrada por el artículo 39 de la Ley N° 14.380 fue ampliamente analizado en el caso de la empresa estatal... en el cual, después del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 25/9/75 en el caso 'Municipalidad de Bahía Blanca c/E.N.T.E.L.', se ratificó el anterior criterio de no reconocer dicha exención respecto a las Empresas del Estado que tuvieran a su cargo la prestación de un servicio público, salvo que las normas legales de cada impuesto en particular o las de creación y funcionamiento de las empresas, tuvieran disposiciones expresas en tal sentido.

"Analizadas dichas normas para el impuesto de que se trata y en relación con... se concluye que no existe ninguna disposición liberatoria de carácter general."

"Atento a ello cabe aplicar en el presente caso las conclusiones obtenidas en el Dictamen N° 56/75 (D.A.T.J.)... En consecuencia deben reputarse como alcanzadas por el impuesto todas las ventas de bienes muebles efectuadas por la empresa con prescindencia del carácter que revistan las mismas para la actividad..."

### 2. - VIGENTE LA LEY N° 22.016.

A partir del citado ordenamiento, se emitieron innumerables pronunciamientos.

El objeto de todos ellos fue, en principio, analizar las características de los respectivos sujetos, en orden a definir si se encontraban comprendidos en la derogación de exenciones que operó el régimen nombrado, para, luego, examinar las configuraciones de los hechos imposables respectivamente en consulta.

Muchos de los precedentes que se hallan a disposición cumplieron esa finalidad, mas no lograron trascenderla.

Se citarán algunos ejemplos:

a) Al evacuar una consulta relativa a la vigencia de la exención de todo gravamen estatuida por el artículo 6° de su Convenio de Creación (70), a mérito de lo preceptuado por el artículo 1° de la Ley N° 22.016, se señaló que la entidad solicitante, como sujeto "interesada" o "interjurisdiccional", no estaba incluida en la enumeración que ese artículo formula, puesto que la derogación legal alcanzaba a entidades estatales nacionales, provinciales y municipales.

Entre los fundamentos del precedente que se comenta, cabe mencionar: "...ni aún queriéndolo, el legislador federal podría derogar las exenciones consagradas por el acuerdo. La imposibilidad jurídica es de índole constitucional, pues sólo la Constitución puede estar ubicada normativamente por encima de un convenio interior que significa una reglamentación y una distribución funcional de las jurisdicciones que ella misma establece. El acuerdo o pacto suscripto y ratificado por los sujetos indicados, como se vio, constituye un acto jurídico distinto e independiente de cada una de las manifestaciones individuales; por lo tanto se requiere un nuevo acuerdo de voluntades para la eficacia de cualquier modificación que se le pretenda introducir. Esta nueva convergencia, además, debe ser específica, en el sentido de que debe referirse exclusivamente a la situación jurídica de la entidad creada

En términos semejantes se expresó, muchos años después, la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, al sostener: "La Ley N° 22.016 está dirigida a los regímenes legales generales, especiales o estatutarios, pero nada dice de aquellos casos en que el beneficio ha sido establecido en una convención, a la que las partes llegaron libremente, de acuerdo con sus facultades para celebrar ese tipo de acuerdo y con miras al interés público o general que se pretendía satisfacer. En ese orden de interpretación, poca relevancia tiene que el contrato mencionado haya sido aprobado por el Poder Ejecutivo Nacional o por el Gobernador de la provincia de Buenos Aires, pues tales actos no constituyen la creación de la exención derogada por la Ley N° 22.016, sino tan sólo la aprobación del convenio suscripto por quienes estaban habilitados para hacerlo" (71)

b) Entendiendo acerca de la situación fiscal de la Lotería de Beneficencia Nacional y Casinos en el Impuesto al Valor Agregado (72), habida cuenta de las modificaciones introducidas por la Ley N° 22.294 en el régimen de la Ley N° 20.631 (t.o. 1977 y sus modificaciones), se afirmó que en la medida en que el artículo 15 de la Ley N° 18.226, "prevé una franquicia de índole objetiva, no ha sido derogado por la Ley N° 22.016 que, precisamente, dejó sin efecto a las exenciones subjetivas que beneficiaban a las entidades estatales taxativamente enunciadas en su artículo 1°", y que como "Es un principio aceptado que las normas especiales dejan sin efecto a las generales cuando ambas se refieren a una misma materia... Cabe concluir, pues, que el artículo 15 de la Ley N° 18.226 en su calidad de norma especial prevalece sobre la disposición del punto 23 de la planilla anexa al artículo 3°, de la Ley N° 20.631, texto de la Ley N° 22.294. Consiguientemente, todos los rubros incluidos en el primero de estos textos legales se encuentran eximidos del

## pago del Impuesto al Valor Agregado".

c) Respecto del Ente Interprovincial Túnel Subfluvial Hernandarias, se planteó el interrogante acerca de la subsistencia de la franquicia del artículo 20, inciso a), de la Ley de Impuesto a las Ganancias, habida cuenta de la vigencia de la Ley N° 22.016.

El Dictamen N° 16/82 (D.A.T. y J.) estimó que en la medida en que se trata de un organismo con personalidad jurídica y patrimonio propio -sin que la participación del Consejo Interministerial en sus actividades obste a esa conclusión- la entidad autárquica peticionante, que despliega una "actividad empresarial comercial", no estaría encuadrada en las previsiones del artículo 1°, inciso a) del Decreto N° 145/81, hallándose en razón de ello alcanzada por la derogación de exenciones de la Ley N° 22.016, y correspondiéndole, en consecuencia, el carácter de sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias.

La dependencia asesora se adentró en la índole de las tareas de la consultante, acotando que "...en principio, cuando el legislador -en el Decreto N° 145/81- menciona a las 'actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial', alude al concepto jurídico-económico de empresa...; a la misma se la puede caracterizar como el ejercicio organizado de una actividad económica que, mediante el uso del capital, se encamina a la producción de bienes o a la prestación de servicios con fines de lucro, con la correlativa asunción del riesgo por parte de quien realiza dicha tarea..."; la distribución de las ganancias de la empresa, una vez cubiertos los gastos operativos, y de las pérdidas, si las hubiere, entre los fiscos de las provincias intervinientes, no modifica la naturaleza intrínseca de las tareas del ente, que "se desenvuelven en el 'mercado' donde el juego de la oferta y de la demanda determina -de alguna manera- el precio del servicio".

d) La Administración General de Aguas de Salta cumplía, por una parte, funciones propias del Estado provincial, como son el control y administración del uso del agua pública, y el cobro y percepción de los recursos destinados a tal fin; por otra, ejercía actividades de corte empresarial como la prestación de los servicios de agua corriente y desagües y el de provisión de energía eléctrica.

El Dictamen N° 80/82 (D.A.T. y J.) (73) analizó ese conjunto heterogéneo de actividades, y entendió que la función de administrar el uso de agua para riego, entrañaba el ejercicio de un contralor en el manejo de un elemento que, por su naturaleza, es de propiedad pública, pero que por razones de equidad su empleo debe estar bajo la supervisión del Estado, y que constituía, entonces, el ejercicio del "poder de policía" al que alude el artículo 1°, inciso b) del Decreto N° 145/81, con lo cual el ejercicio de dicha actividad se sustruía a la derogación de exenciones que dispone el artículo 1° de la Ley N° 22.016.

El servicio de agua corriente y desagües resultaba una actividad alcanzada por la referida derogación de beneficios, pero su imposición se hallaba suspendida por expresa disposición del Poder Ejecutivo Nacional a través del Decreto N° 468/80; por último, la provisión de energía eléctrica fue considerada como una actividad empresarial, comprendida en la precitada derogación de exenciones.

e) El Dictamen N° 222/88 (D.A.L. y T.T.) consideró que la peticionante, en el caso una sociedad de un Estado provincial, no se diferenciaba patrimonialmente de este último; que su objeto principal era el cumplimiento de funciones de asistencia social, salud pública e investigación, y que no perseguía fines de lucro, estimando, consiguientemente, que se cumplían a su respecto las causales de exclusión del ámbito de aplicación de la Ley N° 22.016 previstas en los artículos 1°, incisos a) y b), y 2° del Decreto N° 145/81, razones por las que cabía hacer lugar al requerimiento, reconociéndole las exenciones en los impuestos de que se trataba.

Concluye así esta primer reseña de antecedentes.

Resulta dable exponer otros que, en virtud de las características de los sujetos en cada caso involucrados, por si mismos revestían mayor interés desde el punto de vista del derecho político y constitucional; los mismos constituyeron la génesis de un aporte mucho más profundo y completo, y se convirtieron, a la postre, en verdaderos hitos doctrinales.

Se procederá a citar aquellos actos de asesoramiento que, incluidos en esta especie, se han estimado pertinentes, y a reproducir sus fragmentos más significativos.

a) En ocasión de examinar la posibilidad de eximir -entre otros gravámenes- del Impuesto al Valor Agregado, a la importación de instrumental por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con destino a la Morgue Judicial (74), se sostuvo que, constitucionalmente hablando, las cabezas de los órganos legislativo, ejecutivo y judicial se identifican con el Estado mismo en cuanto único titular del poder y, además, en su condición de entidad -en sentido amplio- de bien común por excelencia.

La dependencia asesora interviniente advirtió que el párrafo agregado al artículo 15 de la Ley N° 11.683 (t. o. en 1974 y sus modificaciones) por el artículo 2° de la Ley N° 21.281, en cuanto norma especial de imposición, no implica la derogación pura y simple del principio de inmunidad fiscal del Estado, sino tan sólo una limitación al mismo, en tanto que no afecta al Estado en forma inmediata y global, sino tan sólo a sus reparticiones, las cuales, en rigor, son sólo reparticiones del Poder Ejecutivo (75), ya que no están previstas constitucionalmente reparticiones de los poderes Legislativo y Judicial.

Refuerza esas aseveraciones al esclarecer la diferencia fundamental entre el Estado -inmediata y globalmente considerado- y sus reparticiones, empresas, o dependencias, diciendo que ella consiste en que el primero tienen como único fin el bien común, explicitado analíticamente en el Preámbulo de la Constitución; las segundas, en cambio, tienen sólo una misión restringida, parcial, dentro de dicha magna finalidad; y en atención a esa participación limitada se les reparte competencia y poder.

La distinción, neta, es calificada como munida de claros efectos en el ámbito tributario.

Consecuencia necesaria de todo ello, es que las reparticiones estatales -centralizadas, descentralizadas y autárquicas- sean

consideradas, en principio, sujetos pasivos de los distintos gravámenes nacionales, en tanto que el Estado, como único titular del poder político, se estime al margen de las disposiciones que se vienen comentando.

No se trata de un supuesto de excepción al principio de la imposición ni de una exención fiscal de carácter subjetivo; se trata, por el contrario, de la no sujeción tributaria de la entidad estatal considerada en su esencial calidad de organización jurídica de la Nación.

El desarrollo argumental explicitado, permitió concluir que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto Estado, se halla fuera del ámbito de imposición, y, correlativamente, no se encuentra sujeta al pago de ningún tributo nacional, incluido el Impuesto al Valor Agregado, excluyéndose de modo terminante la posibilidad de considerar la hipótesis exentiva que preveía el artículo 27, inciso b), de la ley del impuesto, porque ello implicaría presuponer que el sujeto o la operación en cuestión están alcanzados por el tributo.

b) La consulta de la Policía Federal Argentina, acerca de su situación fiscal a partir del dictado de la Ley N° 22.016 (76), implicó referirse a diversas actividades, todas ellas reguladas por disposiciones reglamentarias, por las que la repartición percibía contraprestaciones contempladas en un régimen de retribución, mediante aranceles que ingresaban a cuentas especiales destinadas a atender las erogaciones originadas en los mismos servicios.

Al estudiar ese supuesto, la dependencia informante tuvo en cuenta el concepto de "onerosidad" al que alude el artículo 1° "in fine" de la Ley N° 22.016, destacó que el mismo se opone al de "gratuidad" tal como se define en el artículo 1139 del Código Civil, y puntualizó que los servicios en consulta participan de la condición de onerosidad que, en sentido lato, no distingue si la pauta de retribución se ajusta a un sistema de precio, arancel, tarifa pública o cualquier otra forma de contraprestación ya sea en dinero o en especie.

Desechó la solución a la que se hubiera arribado tan sólo a partir de una interpretación literal de la norma, calificó a ese método hermenéutico como insuficiente, y, apelando a las pautas interpretativas que reiteradamente ha mencionado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se refirió a la razón de ser y los objetivos que consideró el legislador al sancionar la Ley N° 22.016.

Dijo, entonces: "Si se busca precisar esa intención, puede concluirse a partir del Mensaje que acompaña a la Ley, que el propósito del legislador fue impedir que las empresas o entes del Estado pudieran exhibir un cuadro más favorable del que realmente correspondiera... Dicho Mensaje agrega textualmente en el párrafo 5°: 'el caso es especialmente grave cuando se trata de empresas que compiten con otras del sector privado, sin ser estrictamente establecimientos de utilidad pública'".

La aplicación de esos conceptos conduce a afirmar que dentro del rol eminentemente institucional que desempeña la consultante, "identificado con una actividad que hace a los fundamentos mismos del Estado", el desenvolvimiento de ciertos servicios tarifados con carácter de marginalidad (77) no parece asumir una dimensión trascendente que permita sostener que sus tareas, en conjunto, deban medirse en función de su rentabilidad, no existiendo entonces motivos para que el legislador haya entendido abarcada a la Policía Federal Argentina dentro del ámbito de la contribución.

c) El Dictamen N° 37/82 (D.A.T. y J.) brindó una visión descriptiva de algunos conceptos vertidos con anterioridad.

Dice, v.gr., que se ha interpretado que "se excluyen de las disposiciones del artículo 15, último párrafo de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) -por constituir supuestos de no sujeción fiscal- a las cabezas de los órganos legislativo, ejecutivo y judicial..." (78), y que "...el Decreto N° 145/81 crea un régimen de no gravabilidad que se determina por diferentes pautas: la no diferenciación patrimonial respecto del Estado nacional, provincial o municipal; el objeto principal de las funciones del organismo o ente de que se trate y la inexistencia de finalidad de lucro. Debe entenderse, para una correcta evaluación del régimen establecido por el decreto, que si el objeto principal del ente de que se trate es la realización de actividades de tipo empresarial, tanto comercial como industrial, no procede la exención derivada de la no existencia de diferenciación antes enunciada. Seguidamente, aunque exista diferenciación patrimonial, si el sujeto cumple con las funciones descriptas globalmente en el inciso b), la existencia o no de diferenciación patrimonial resulta neutral en orden a determinar si es o no pasible de soportar determinadas cargas impositivas"; y agrega: "La Ley N° 22.016 y el Decreto N° 145/81 conforman un 'todo orgánico' en virtud del cual se hallan exentos de todos los gravámenes nacionales los organismos y/o las reparticiones que se adecuan a la caracterización practicada por esta Asesoría Legal en el asesoramiento examinado" (79).

Por lo demás, recurre a parafrasear, en cuanto lo estima pertinente, otros dos pronunciamientos que "revisten importancia a raíz del carácter de los beneficiarios de las franquicias".

Ellos son los informes de fechas 26/06/81, vinculado con la Editorial Universitaria de Buenos Aires, y 15/01/82, relativo a las obras sociales, respectivamente.

Con relación al primero, afirma: "...en razón de la asimilación, a los efectos tributarios, de las Universidades Nacionales con el Estado Nacional como único titular del poder político, prevista por el artículo 72 de la Ley N° 22.207, cabe concluir que en este caso se está en presencia de un supuesto de no sujeción impositiva, o, en otros términos, que aquellas entidades se encuentran fuera del ámbito de aplicación de los distintos gravámenes nacionales. Como integrante de la Universidad de Buenos Aires, también EUDEBA se halla fuera del ámbito de aplicación de todos los tributos nacionales".

Asimismo, recalca: "En el otro pronunciamiento arriba indicado, se expresó: 'En el párrafo anterior se concluyó que tanto las obras sociales estatales cuanto las públicas no estatales y las privadas, por distinto fundamento, no se hallaban comprendidas en el texto del artículo 1° de la Ley N° 22.016. Los artículos 30 y 52 transcritos -se alude a los artículos 30 y 52 de la Ley N° 22.269- ratifican el criterio de exención de los entes mencionados siempre que, claro está, se adecuen a las previsiones de la Ley N° 22.269. En efecto, el legislador ponderó acabadamente el carácter y la importancia de las entidades de obra social y, consiguientemente, las eximió del pago de todo impuesto nacional'".

Entre sus conclusiones, el acto de asesoramiento en análisis destaca: "El Poder Ejecutivo unipersonal, el Congreso bicameral y el Poder Judicial, son el Estado mismo como organización jurídico política. Por consiguiente, en cuanto, por definición, no puede reducirse a la condición de reparticiones o empresas, son ajenos a la previsión del aludido artículo 15 -conciene al agregado de la Ley N° 21.281 al texto de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones)-, rigiendo a su respecto el principio general de la no sujeción tributaria".

Y finalmente, dice: "...la situación fiscal actual de los entes descentralizados y autárquicos del Estado. es la siguiente: en general son sujetos pasivos de los distintos gravámenes nacionales, salvo exención expresa, y a condición de que esta última, luego de la Ley N° 22.016. corresponda a reparticiones que reúnan las condiciones previstas por el Decreto N° 145/81".

d) La situación fiscal de la **Acción Social de la Universidad Nacional de Buenos Aires** fue abordada en el **Dictamen N° 50/82 (D.A.T.y J.)**.

Tras aseverar que "puede inferirse que jurídica y económicamente la Acción Social forma parte de la organización universitaria como un establecimiento que actúa bajo su dependencia, en los términos de la Ley N° 22.207", dice que "A tenor de lo establecido por el artículo 19, inciso s) de la Ley N° 11.882 (t.o. en 1972) la Acción Social de la Universidad... -en su calidad de integrante de ella- constituye un organismo exento de todo impuesto nacional, sin que esa condición sufra modificación alguna a partir de la vigencia de la Ley N° 22.016", y que "A mérito de lo preceptuado por el artículo 72 de la Ley N° 22.207, la precitada Acción Social -también como integrante de la Universidad Nacional...- se halla fuera del ámbito de aplicación de los distintos gravámenes nacionales".

e) El estudio de la derogación de exenciones de la Ley N° 22.016 respecto de una municipalidad provincial (80), permitió afirmar que los alcances de ese ordenamiento, y de su reglamentación, "no afectan a las funciones inherentes al Estado propiamente dicho", y que si los organismos que ostentan las condiciones indicadas en el artículo 1° del Decreto N° 145/81, no se encuentran comprendidos en la Ley N° 22.016, "menos habrían de estarlo la Nación, las Provincias y las Municipalidades" ..

f) Propuesto el objetivo de "efectuar un detenido análisis del artículo 15 de la Ley N° 11.683 reformado por la Ley N° 21.281 y su relación con lo dispuesto por la Ley N° 22.016 y el Decreto N° 145/81... en razón de advertir la carencia de una ordenación sistemática en la considerable jurisprudencia administrativa habida sobre las cuestiones vinculadas a la tributación de entes, organismos y empresas estatales", el Dictamen N° 18/83 (D.A.T. y J.) sostuvo -en sus aspectos más precisos- que "La norma del artículo 15 no implica la derogación pura y simple del principio de no gravabilidad fiscal del Estado sino tan sólo una limitación al mismo. En efecto, ella no alude al Estado considerado en forma global, sino que utiliza la expresión 'reparticiones' lo que implica de suyo establecer una cierta mitigación del principio de gravabilidad...", recalcó que "...la Ley N° 22.016 derogó las exenciones subjetivas de que gozaban los organismos del Estado Nacional, de las Provincias y de los Municipios dejando subsistentes las de naturaleza objetiva que pudieran incidir en la operatoria de tales organismos...".

g) La situación fiscal de determinadas entidades estrechamente vinculadas al desenvolvimiento de los Estados provinciales como autoridades político-institucionales, llevó a afirmar, en el Dictamen N° 29/84 (D.A.T. y J.), con expresa mención del criterio al que alude el Dictamen N° 18/83 (D.A.T. y J.), que las mismas se encuentran "al margen de la tributación".

Sin perjuicio de ello, se contempló el supuesto en que determinados entes provinciales realizaren "actividades consistentes en la venta de los productos fabricados en sus talleres (pan para hospitales, escuelas, asilos; ventas de muebles de mimbre y totora, carpintería, tapicería, herrería, reparación de automotores, etc.) muchas de las cuales se encuentran objetivamente gravadas por el impuesto al valor agregado...", lo cual, resumiendo, plantea "la peculiar situación de este tipo de sujetos que están al margen del tributo pero participan en la generación de hechos alcanzados por el gravamen".

Sobre el particular, el citado acto de asesoramiento concluyó que dichos sujetos, "en cuanto realicen ventas gravadas, no cargarán impuesto por las mismas en virtud de su condición de sujetos no alcanzados"; los responsables inscriptos que les efectúen ventas gravadas los tratarán como "sujetos no alcanzados por el gravamen y consecuentemente no discriminarán el impuesto en la respectiva facturación", y quienes les compren, "no podrán tomar el crédito por impuesto".

h) El **Dictamen N° 123/91 (D.A.T. y J.)** constituye, quizás, la manifestación más acabada y profunda de la doctrina emanada del Organismo Recaudador en esta materia, según pudo advertirse a través del relevamiento cumplido a los fines del presente trabajo.

Parte de sostener que "El principio de inmunidad fiscal del Estado, responde a una elaboración doctrinaria y jurisprudencial por la cual determinadas entidades, en razón de su naturaleza pública y de desempeñar actividades consideradas esenciales para que el Estado cumpla sus fines, no resultan ser sujetos tributarios aunque se produzcan los supuestos fácticos generadores del gravamen. Es decir se trata de casos de no sujeción en razón de la especial naturaleza del sujeto pasivo"; parafrasea a Jarach, y desprende de todo ello "que para el derecho tributario resulta relevante en orden a la gravabilidad la efectiva función del ente y la esfera de derecho público que lo rige".

Plantea la existencia del sistema de órganos estatales, investidos "del denominado Poder Público" en la perspectiva del orden tendiente a la realización de los fines esenciales del Estado.

Afirma que el fundamento y el origen de los Ministerios, en cuanto órganos, se encuentra en el artículo 87 de la Constitución Nacional, y después de mencionar las prescripciones del artículo 1° de la Ley de Ministerios N° 22.520 (t.o. en 1983), señala que "En cuanto a su esencia jurídica, la institución ministerial integra el Poder Ejecutivo de modo tan inextricable que al decir de Marienhoff 'existe una total interdependencia entre el órgano presidencial y el órgano ministerial...', para afirmar "La inmunidad fiscal no contradice entonces el principio de legalidad, ya que a diferencia de la norma exonerativa no requiere de una declaración expresa de exclusión de gravabilidad. Esta queda "per se" operada, cuando la imposición se dirige a órganos político-institucionales, immanentes



al Estado y con génesis en la propia Carta Magna".

i) Sometido a consideración el tema de la procedencia de la inscripción fiscal del Fondo Fiduciario para el Desarrollo Provincial -Decreto N° 286/95- y del Fondo Fiduciario de Capitalización Bancaria -Decreto N° 445/95-, afectados transitoriamente a un dominio fiduciario bancario, el Dictamen N° 61/95 (D.A.T.), entendió que "cabe tener en cuenta que ambos Fondos están integrados por bienes y recursos del Estado Nacional que si bien están desafectados de su propiedad, cumplen funciones de regulación de la actividad financiera específicamente encomendadas, beneficiando a la comunidad en su conjunto e identificándose, por lo tanto, con una finalidad propia del Estado...", y enfatizó: "En el Dictamen N° 10/83...se hizo mención a la plena vigencia del principio de no gravabilidad fiscal aún luego de la reforma introducida a la Ley de Procedimiento Fiscal a través de la Ley N° 21.281...", lo cual lleva, ante las particulares circunstancias de esas actuaciones, a sostener: "Los fondos cedidos por el Estado Nacional en fideicomiso... si bien no encuadran dentro de los sujetos citados en la Ley N° 22.016, en función de la finalidad a la que están destinados propia del Estado, gozan de la inmunidad fiscal del mismo, no resultando sujetos pasivos de imposición".

## VI.- LA PROCURACION DEL TESORO DE LA NACION. UN DICTAMEN MUY RECIENTE.

La situación de algunos entes y órganos de la Administración Pública (81), frente al impuesto de emergencia creado por la Ley N° 25.053, constituyó una ocasión para el esclarecimiento del tópico que da objeto a este análisis, por parte del Alto Órgano

Asesor.

La reseña de los fundamentos invocados por cada uno de los sujetos, al articular las respectivas solicitudes de exención, permite conocer los objetivos de las distintas instituciones: la promoción y el abastecimiento por vía marítima de los puertos del Sur Argentino no cubiertos por líneas comerciales (82), el desarrollo de la investigación tecnológica (83), la defensa nacional (84), entre otros.

Todos, sin excepción, aluden a la circunstancia de no hallarse alcanzados por el artículo 1° de la Ley N° 22.018 a mérito de lo establecido por el Decreto N° 145/81 (85).

Asimismo, algunas solicitantes (86) hicieron resaltar la ausencia de crédito presupuestario para afrontar el gasto emergente del tributo en cuestión en el ejercicio pertinente, dada la fecha de promulgación de la preceptiva que lo estableció.

A partir de esas premisas, con apoyo en los artículos 4°, 16, 17 y 31 de la Constitución Nacional, la cabeza del Cuerpo de Abogados del Estado (cfr. Ley N° 12.954) ratificó la tesis que sostuviera desde antaño, relativa a la inmunidad fiscal del Estado cuando actúa como poder público (87), resultando por demás ilustrativo transcribir los párrafos en los que en lo pertinente expresó:

Ha sido tradicional doctrina de esta Procuración del Tesoro la que sostiene la inmunidad fiscal de las entidades públicas y sus dependencias -como consecuencia lógica de la naturaleza misma del hecho imponible- frente a impuestos nacionales (88). No es sino con cierta violación conceptual que pueda llegar a admitirse lo contrario respecto de aquellas entidades públicas y sus dependencias en tanto las mismas cumplan fines públicos específicos y propios del Estado...(89)".

A propósito de esas aseveraciones, tras puntualizar que el agregado introducido por la Ley N° 21.281 al artículo 15 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1978 y sus modificaciones) no enerva esa doctrina, y aludir a las modificaciones operadas mediante la Ley N° 22.016 y el Decreto N° 145/81, hace hincapié en que una interpretación integrativa y armónica de los preceptos aplicables lleva a colegir que la inmunidad fiscal del Estado -expresión que debe circunscribirse, recalca, en puridad, a los impuestos en sentido propio-, sólo excluye a aquellas expresiones del Estado dotadas de subjetividad -las reparticiones a que alude el artículo 15 "in fine" de la Ley N° 11.683- que representan su actividad económica, empresarial o industrial y que, en rigor, deben actuar despojadas de las prerrogativas de poder público propias del régimen exorbitante por desplegar su actividad en el mismo plano de la actividad privada que los administrados.

Sobre esa base, sostiene que "cuando se configura una relación intersubjetiva estatal distinta de la que vincule al Fisco con los contribuyentes, en la que el régimen exorbitante adquiere todo su vigor, carece de sentido que el Estado-poder público se grave a sí mismo" (90).

Refuerza esa idea, afirmando: "Ello es así porque, al presentarse el Derecho Tributario como expresión de la justicia contributiva y ser la noción de alteridad inherente al concepto de justicia entendida como el bien de otro, no parece jurídicamente posible concebir una relación de Derecho en la que un sujeto contribuya consigo mismo".

A renglón seguido, puntualiza: "De ahí que un análisis de las normas tributarias permita advertir que el Estado Nacional, Provincial o Municipal está exento de gravámenes (v. artículo 20, inc. a) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o.1997)...; artículo 7°, inciso h), apartado 1 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o.1997)... modificada por las Leyes Nros... y 25.239; artículo 3°, inciso d) del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Ley N° 25.063-Título V, artículo 6° que aprueba texto-; artículo 5° del Título IV de la Ley N° 25.063 de Impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial; artículo 15 del Decreto N° 9750/60-Contribución Inmobiliaria-... (t.o. 1960); artículo 116 del Código Fiscal (Ley N° 150)... (t.o.1999) y Legislación de la Ciudad de Buenos Aires, Título II, Impuesto sobre los Ingresos Brutos".

Reafirmando, entonces: "Todas esas disposiciones vienen a dar consagración legislativa al aludido principio de inmunidad fiscal del Estado expresada en las disposiciones constitucionales precedentemente citadas (arts. 4° y 16 de la Constitución Nacional)".

## VII.- OBSERVACION FINAL.

Las causas primeras y las razones últimas del principio de inmunidad fiscal del Estado, considerado éste en forma inmediata y global, han de buscarse en expresas exigencias del bien común, pertenecientes al orden de sus fines específicos.

Toda negación de ese principio, sea cual fuere la concepción filosófico jurídica en que mediatamente se la pretenda sustentar, produciría un severísimo agravio constitucional, sustentándose esta aseveración en la jerarquización normativa que prevé el artículo 31 de la Constitución Nacional.

La búsqueda de soluciones justas hace imprescindible no dar la espalda a esa realidad, al momento de examinar aquellas cuestiones que se vinculen con el tema, ya sea de manera general y abstracta o en su aplicación concreta a algún supuesto en particular.

La función interpretativa habrá de cumplirse, ineludiblemente, en consonancia con el orden piramidal que emerge de aquel precepto, de tal suerte que al momento de analizar la situación fiscal de aquellos sujetos que por encontrarse alcanzados por el referido principio, resultaren ajenos al ámbito de gravabilidad, se tengan en cuenta ante todo esas circunstancias.

Dicha hermenéutica no involucra riesgo alguno respecto del principio de legalidad tributaria.

(1) "...el hombre es por naturaleza un animal político". Aristóteles. Política. Libro I-I. Ed. Porrúa, Méjico. 1976. Pág.158.

(2) La ciudad "es la comunidad que ha llegado al extremo de bastarse en todo virtualmente a sí misma, y que si ha nacido de la necesidad de vivir, subsiste porque puede proveer a una vida cumplida". Aristóteles. Op. y pág. cit.

(3) "...el Estado es una sociedad perfecta, por tener en sí mismo todos los medios necesarios para su fin propio, que es el bien común temporal...". Divini Illius Magistri. (8). Pío XI. Doctrina Pontificia. II. Documentos Políticos. Ed. BAC. Madrid. 1958. Pág. 532.

(4) Francesco Olgiati. El concepto de juridicidad en Santo Tomás de Aquino. Ed. Universidad de Navarra. EUNSA. Pamplona.1977. Págs. 190/2.

(5) "...de esta necesidad de asegurar el bien común deriva, como de su fuente propia e inmediata, la necesidad de un poder civil que, orientándose hacia el fin supremo, dirija hacia éste sabia y constantemente las voluntades múltiples, agrupadas en su mano como en un haz. Por consiguiente, cuando en una sociedad existe un poder constituido y actuante, el interés común se halla ligado a este poder..." Notre Consolation. Bien Común y Formas de Gobierno. II.11. León XIII. Doctrina Pontificia. Op. cit. Pág. 315.

(6) Para Aristóteles, como para su maestro Platón, el fin del Estado o la Ciudad es el bien común, entendido como el buen vivir de sus miembros. Cfr. Félix Adolfo Lamas. La concordia política (Vínculo unitivo del Estado y parte de la justicia concreta). Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1975. Pág. 94.

(7) Las diversas concepciones respecto de la finalidad del Estado, corresponden a otras tantas doctrinas acerca de su naturaleza. Para la doctrina realista (Aristóteles y Santo Tomás) el Estado es un ser real accidental, perteneciente a la categoría de relación. Según la tesis organicista (Hegel) es un ser real sustancial. En la corriente

inmanentista (Rousseau) se trata de un ser lógico, sólo existente por la razón.

(8) "Realizar la sociedad su finalidad esencial, el bien común que acabamos de mencionar, podría decirse que es ajustar su materia a la formalidad que la ha hecho lo que es, que ha convertido a la multitud en ella, en una sociedad. Toda la virtualidad de progreso y

de perfección ha de sacarla la sociedad de su propia entraña; vendrá de lo que en ella está en potencia; consistirá en la elevación de su materia hacia la forma a la cual está ordenada por ser la materia de una sociedad". Tomás D. Casares. La justicia y el derecho. 3<sup>a</sup>. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1974. Pág. 146.

(9) Bernardino Montejano. Los fines del derecho. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1967. Pág. 75.

(10) Josef Pieper. Las virtudes fundamentales. Ed. Rialp. Madrid.1976. Pág. 123.

(11) Josef Pieper. Op. cit. Págs.123/4.

(12) "La prosecución del bien común constituye la razón misma de ser de los poderes públicos, los cuales están obligados a actuarlo reconociendo y respetando sus elementos esenciales y según los postulados de las respectivas situaciones históricas". Pacem in Terris. Parte Segunda. Juan XXIII. Ed. Paulinas. Buenos Aires. 1963. Pág. 23.

"El poder político está obligado a respetar los derechos fundamentales de la persona humana. Y a administrar humanamente justicia dentro del respeto del derecho de cada uno... Los derechos políticos inherentes a la ciudadanía pueden y deben ser concedidos según las exigencias del bien común ". Catecismo de la Iglesia Católica. (2237). Ed. Lumen. Montevideo. 1992. Pág. 499.

(13) Si bien la gestión y administración de los asuntos públicos corresponde a todos los poderes del Estado, en las funciones que les son respectivas, "... surge como función característica del Poder Ejecutivo la de asegurar, mediante una intervención espontánea y continuada, la vida misma del Estado... Por eso ha podido decir González Calderón que el Poder Ejecutivo 'rige los destinos del pueblo y administra sus intereses superiores' ". Segundo V. Linares Quintana. Tratado de la ciencia del derecho constitucional. Ed. Alfa. Buenos Aires. 1963. Tomo IX. Pág. 155.

(14) "...si dentro de los distintos grados de dignidad, aptitudes y trabajo, todos colaboran eficazmente al bien común, reflejarán la imagen de un Estado bien constituido y conforme a la naturaleza". Humanum Genus. IV-18. León XIII. Doctrina Pontificia. Op. cit. Pág.176.

"Deber de los ciudadanos es cooperar con la autoridad civil para el bien de la sociedad... La sumisión a las autoridades legítimas y el servicio del bien común exigen de los ciudadanos que cumplan con su responsabilidad en la vida de la comunidad política". "La sumisión a la autoridad y la corresponsabilidad en el bien común exigen moralmente el pago de los impuestos...". Catecismo de la Iglesia Católica. [2239]. [2240]. Ed. cit. Pág. 500.

(15) Félix Adolfo Lamas. Op. cit. Pág. 254.

(16) Bernardino Montejano. Op. cit. Pág. 92.

(17) "...el bien común de orden temporal, consiste en una paz y seguridad de las cuales las familias y cada uno de los individuos puedan disfrutar en el ejercicio de sus derechos, y al mismo tiempo en la mayor abundancia de bienes... mediante la concorde colaboración activa de todos los ciudadanos. Doble es, por consiguiente, la función de la autoridad política del Estado: garantizar y promover...". Divini Illius Magistri. [36]. Doctrina Pontificia. Op cit. Pág. 545.

(18) "El Estado... tiene esta noble misión: reconocer, regular y promover en la vida nacional las actividades y las iniciativas privadas de los individuos; dirigir convenientemente esas actividades al bien común, el cual no puede quedar determinado por el capricho de nadie ni por la exclusiva prosperidad temporal de la sociedad civil, sino que debe ser definido de acuerdo con la perfección natural del hombre, a la cual está destinado el Estado por el Creador como medio y como garantía". Summi Pontificatus. [45]. Pío XII. Doctrina Pontificia. Op. cit. Pág. 777.

(19) Discurso a los participantes en el VIII Congreso Internacional de las Ciencias Administrativas, 5/08/50. [6]. Pío XII. Doctrina Pontificia. Op. cit. Pág. 978.

(20) Johannes Messner. Ética social, política y económica. Ed. Rialp. Madrid. 1967. Págs. 271/2.

(21) Johannes Messner. Op. Cit. Págs. 328/9.

(22) "...donde falta la iniciativa personal de los particulares hay tiranía política...donde falta o es defectuosa la debida actuación del Estado, reina un desorden irremediable..." Mater et Magistra. Juan XXIII. (10). Ed. Difusión. Buenos Aires. 1961. Pág. 23.

(23) Faustino J. Legón. Tratado de derecho político general. Ediar. Buenos Aires. 1959. Tomo I Pág. 438.

(24) Faustino J. Legón. Op. cit. Pág. 440.

(25) Faustino J. Legón. Op. cit. Págs. 442 y sgtes.

(26) "...el orden... así como exige a la autoridad pública que promueva el bien común en la sociedad civil, así también requiere que dicha autoridad pueda realmente procurarlo. De donde nace que las instituciones civiles -en las cuales la autoridad pública se mueve, actúa y logra su fin- deben estar dotadas de tal forma y de tal eficacia que puedan llevar al bien común por las vías y medios que mejor correspondan a la diversa importancia de los asuntos". Pacem in Terris. Parte Cuarta. Ed. Cit. Págs. 54/5.

(27) "Viceconte, Mariela C. c/Estado.Nacional-Ministerio de Salud y Acción Social s/Amparo Ley N° 16.986". Cra. Nac. Ap. Cont. Adm. Federal Cap. Federal. Sala IV. 2/06/98.

(28) "Juan Bautista Sejean c/Ana María Zaks de Sejean s/inconstitucionalidad". CSJN. 27/11/86. Sumario de Fallos A0003588.Sistema Argentino de Informática Jurídica.

(29) "Claypole Delia Bonorino Ezeiza de; y otros c/Provincia de Buenos Aires s/Inconstitucionalidad de las Leyes Nros. 4.834 y 4.204". CSJN - 3/03/48-Fallos 210:284.

(30) "Horvath, Pablo c/Fisco Nacional (DGI) s/ordinario - repetición". CSJN- 4/05/95~Fallos 318.676.

(31) "Primer Centro Distribución de Comestibles Cassinerio SRL c/Pcia. de Santa Fe s/Revocatoria Recurso Contencioso Administrativo de Plena Jurisdicción (CSJ Expte. N° 142-91)". 29/09/92.

(32) "Escandell Hnos. SRL c/Pcia. de Santa Fe s/Recurso Contencioso Administrativo de plena jurisdicción" (CSJ Expte. N° 19-84). 9/05/91; y "Expreso El Charrúa SA c/Pcia. de Santa Fe s/Recurso Contencioso Administrativo de plena jurisdicción" (CSJ Expte. N° 7-84). 9/05/91.

(33) Rafael Bielsa. Estudios de Derecho Público. II. Derecho Fiscal. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1951. Pág. 109.

(34) "Tales expresiones son exactas en términos generales, pero... Argentina ofrece una visión particular del asunto por efecto de ciertas disposiciones constitucionales, ya que puede existir la potestad de eximir por aplicación de la doctrina de los poderes implícitos del gobierno nacional, sin que éste tenga la facultad de aplicar tributos con igual alcance. Por cierto que se trata de una situación excepcional, pero no por ello menos real, de manera que la equivalencia tributo-exención carece de vigencia absoluta". Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho financiero. 6ª. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1997. Pág. 348.

(35) Rodolfo S. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1993. Págs. 125 y sgtes.

(36) Dino Jarach. El hecho imponible. 2a. Ed. Abeledo-Perrot. Buenos Aires. 1971. Págs. 197 y sgtes.

(37) "...El reclamo de tasas por conservación, reparación y mejorado de la red vial municipal no importa una traba al ejercicio de la actividad que incumbe a la Universidad demandada, capaz de obstaculizar o interferir en el cumplimiento de las finalidades que le corresponde atender y que están en la raíz de la exención legal que alega...". "Municipalidad de Laprida c/Universidad de Buenos Aires-Facultad de Ingeniería y Medicina s/Notificación-Exención". CSJN. 29/04/86. Sumario de Fallos A0001847. Sistema Argentino de Informática Jurídica.

En igual sentido: "... No puede invocarse la exclusión de la potestad tributaria local con fundamento en el inciso 27 del artículo 67 de la CN si el gravamen inmobiliario que se reclama no resulta incompatible con lo afectado o inherente a la utilidad nacional o con las actividades normales que la utilidad nacional implique, de manera que lo obstaculice o menoscabe". "Dirección Nacional de Fabricaciones Militares c/Provincia de Buenos Aires s/Repeticón de impuestos". CSJN. 18/02/88. Sumario de Fallos A0006480. Sistema Argentino de Informática Jurídica.

(38) Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. 6<sup>a</sup>. Ed. Depalma. Buenos Aires. 1997. Vol.I. Págs. 351 y sgtes.

(39) Desde la consideración de la obligación como vínculo jurídico, y sobre el presupuesto básico de que la misma sólo puede existir entre sujetos diversos, Berliri, fundándose en el derecho positivo, sostiene un criterio adverso, diciendo: "...con relación a la obligación tributaria dicho principio sufre, o al menos parece sufrir, dos excepciones importantes. La primera se produce en aquellos casos en que el mismo ente es sujeto activo y pasivo de una relación tributaria. La posibilidad de que tal situación llegue a darse tratándose de tributos locales ha sido muy discutida tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, debido, precisamente, a la necesidad de que frente al acreedor se encuentre el deudor; sin embargo, en materia de impuestos estatales, no cabe duda alguna debido a la existencia de numerosos preceptos legales que expresamente prevén que el Estado sea deudor de un impuesto...". Antonio Berliri. Principios de Derecho Tributario. Ed. de Derecho Financiero. Madrid. 1971. Volumen II. Págs, 169/70.

(40) Gustavo J. Naveira de Casanova. Apuntes sobre la denominada inmunidad fiscal del Estado. Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Tomo I (1994-1998). Buenos Aires. 1999. Págs. 267/79

(41) "Columbia S.A. de Ahorro y Préstamo para la Vivienda c/ B.C.R.A. s/daños y perjuicios". CSJN, 12/11/96. Sumario de Fallos A0037398. Sistema Argentino de Informática Jurídica.

(42) "Reig Vázquez Ger y Asociados c/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires s/Recurso de Hecho". CSJN, 14/05/91. Sumario de Fallos 0014719 Sistema Argentino de Informática Jurídica.

(43) Acordada N° 20, de fecha 11/04/96.

(44) "Propulsora Siderúrgica SA". Dictámenes 164:113.

(45) "...El beneficio de la dispensa de Impuestos que consideramos al tratar del poder de eximir, constituye excepción al principio de generalidad de la tributación, pero tiene validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social, razonablemente apreciadas por el Poder Legislativo, y con el propósito -por lo común- de lograr una efectiva justicia social o de fomentar determinadas actividades convenientes para la comunidad o para facilitar el desarrollo de algunas regiones del país". Carlos M. Giuliani Fonrouge. Op. cit. Pág. 372.

(46) Revista Impuestos. 1991-B-1875.

(47) La Procuración del Tesoro de la Nación expresó: "El artículo 9° de la Ley N° 13.653, con las reformas del artículo 3° de la Ley N° 14.380 y el artículo 13 del Decreto N° 766/57 referido a las empresas del Estado excluidas de la tributación, ha sido interpretado como una exención genérica por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a favor de esas empresas cuyos actos contratos se vinculan a la defensa nacional y a igual conclusión llegó la Procuración del Tesoro". "Fabricaciones Militares". Dictámenes 149:243.

(48) Diario de Sesiones. Honorable Senado de la Nación. 24/09/58. Págs. 1831 y sgtes.

(49) "...oro, plata y manganeso". Mensaje del PEN al H. Congreso de la Nación, de fecha 19/09/58. Diario de Sesiones de la Honorable Cámara de Diputados de la Nación. 15/10/58. Pág. 5492.

(50) El senador por la provincia de Tucumán, Sr. García, en la reunión 57<sup>a</sup>. del Honorable Senado de la Nación, de fecha 24/09/59, sostuvo: "...Creemos que mediante las disposiciones contenidas en los artículos... del proyecto en discusión, esos yacimientos estarán perfectamente a salvo de toda intromisión de intereses privados que tengan por objeto principal, no el bienestar general del país, sino el lucro personal". Diario de Sesiones. 24/09/58. Pág. 1845.

(51) El miembro informante de la Comisión de Industria, senador por la provincia de Santa Fe, Sr. Bayol, en la misma reunión dijo: "...Consecuente con lo que he expresado al referirme al artículo 19, respecto del canon minero y demás contribuciones que determina el Código de Minería, YMAD no recibirá trato preferencial alguno; sólo se operarán las exenciones impositivas comunes en los regímenes orgánicos de entidades similares, tales como Yacimientos Petrolíferos Fiscales y Yacimientos Carboníferos Fiscales". Diario de Sesiones cit. Págs. 1836 a 1840.

(52) Diario de Sesiones. Honorable Senado de la Nación. 24/09/58. Págs. 1856 a 1859.

(53) "...a fin de dar acabada respuesta a todos los planteos efectuados en la causa, y en atención a que la actora ha invocado el artículo 11 de la Ley N° 15.273 en apoyo de su pretensión resta dilucidar si esa norma la exime del pago del ahorro obligatorio. Más allá de lo dispuesto por el art. 4° de la Ley N° 22.016 cuyo alcance no corresponde determinar por el modo en que ha quedado

trabada la contienda, en lo que concierne al caso de autos la exención conferida quedó derogada por la Ley N° 23.549 porque no está contemplada entre los casos que este régimen legal excluye del pago del ahorro obligatorio... Como se expresó anteriormente, fue el Congreso de la Nación el que liberó a la demandante de los gravámenes fiscales enumerados en el contrato; y lo hizo para promover el desarrollo de la actividad petrolera en beneficio del interés nacional lo que resulta compatible con las atribuciones que nuestra Ley Fundamental le confiere a aquel poder... En defensa de ese mismo interés, el órgano legiferante se encuentra habilitado para hacer cesar las ventajas acordadas, no sólo porque las facultades aludidas se lo permiten, sino porque, además, ningún precepto constitucional acuerda a quienes realicen actividades de interés nacional una inmunidad fiscal respecto del gobierno de la Nación...". "UNOLA de Argentina Ltda. C/YPF y otro". CSJN. 6/10/98. Fallos 321:2683.

(54) (55) Corte Suprema de Justicia de la Nación. "UNOLA de Argentina...", citado "ut supra".

(56) Diario de Sesiones. Honorable Senado de la Nación. 10/01/74.

Págs. 3120y3121.

(57) Diario de Sesiones. Honorable Cámara de Diputados de la Nación. Reunión 121. 24/07/74. Págs. 1315 y sgtes.

(58) Castiga el capital original, los intereses y/o ajustes de crédito otorgados para reactivación de economías provinciales, consolidación del sistema bancario provincial, atender necesidades estacionales de producción agropecuaria y economías regionales mejorar la estructura de pasivos del sistema bancario provincial, para adelantos por cobertura financiera de empresas estatales y financieras.

(59) ADLA-XLIII-B-1983. Pág. 1314.

(60) ADLA.- XXXVI-B-1976. Págs. 1045/6.

(61) "La 'exención expresa' a que se refiere el ultimo párrafo del artículo 15 de la Ley N° 11.683 (t.o. en 1974) -incorporado por la Ley N° 21.281-carece de determinación temporal por lo que corresponde proyectar el supuesto de su existencia tanto hacia el futuro cuanto hacia el pasado. Aceptado que la 'exención expresa', en lo que a exención de pago de tributos se refiere, puede estar incluida en una ley anterior a la N° 21.281...". Procuración del Tesoro de la Nación. "Flota Fluvial del Estado Argentino-Corporación de Empresas Nacionales". Dictámenes 149:77.

(62) "La disposición del artículo 3° de la Ley N° 14.380 otorga 'a contrario sensu' una exención total en materia de impuestos...sean nacionales... para empresas del Estado que presten servicios públicos o realicen actos vinculados a la defensa nacional. Dicho criterio se mantuvo conjuntamente con el de la CSJN con posterioridad al dictado de la Ley N° 21.281...". Procuración del Tesoro de la Nación. "DGI c/Flota Fluvial del Estado Argentino". Dictámenes 154:163.

(63) El Mensaje ministerial, de fecha 17/06/76, indica que las exenciones de que se trata, que en principio podrían implicar una medida de alto contenido social, al permitir la reducción de las primas, redundarían en un injustificado beneficio para las empresas. Estas incrementarían sus carteras, y lograrían una mayor penetración en el mercado, de donde se seguiría una menor recaudación impositiva, lo cual se estimaba inadmisibles en las deficitarias condiciones en las que se encontraba, a esa fecha, el Tesoro Nacional. ADLA XXXVI-C-1976. Pág. 2085.

(64) "Teniendo en cuenta que la entidad Mar del Plata Copan 95 - tiene como objeto la realización de determinadas actividades de carácter lucrativo, tales como la comercialización de los eventos que motivaron su constitución, es susceptible de tipificarse como una 'Sociedad del Estado' regida por la Ley N° 20.705, siendo por ende encuadrable en el artículo 1° de la Ley N° 22.016..." Procuración del Tesoro de la Nación. "COPAN 95 (Sociedad del Estado)". Dictámenes 224:259.

(65) ADLA-XXXIX-B-1979. Págs. 1270/2.

(66) "...Las exenciones tributarias pueden ser subjetivas u objetivas... La Ley N° 22.016, derogatoria de disposiciones eximentes del pago de tributos nacionales, provinciales y municipales, constituye un ordenamiento de carácter subjetivo. pues sus normas tienden a privar de beneficios a ciertas categorías de personas jurídicas, con prescindencia de la actividad desarrollada". "Hidroeléctrica Norpatagónica S.A. (Hidronor) c/Provincia del Neuquén s/Cobro de Pesos". CSJN. 18/08/87. Sumarios de Fallos A0004673 y A0004675. Sistema Argentino de Informática Jurídica.

(67) "...Del texto del artículo 1° de la Ley N° 22.016 no es posible inferir que el legislador haya tenido la intención de declarar comprendidas en él solamente a las entidades que a esa fecha fueran beneficiarias de franquicias tributarias... Si los efectos del artículo 1° de la Ley N° 22.016 estuvieron circunscriptos a las entidades que gozaban de franquicias a la fecha de su dictado, la legislación derogada por la ley mencionada no habría perdido vigencia para aquellas otras que no disfrutaban de esos beneficios, las cuales podrían haber seguido obteniendo exenciones y franquicias al amparo de esa normativa legal dejada sin efecto..." "Papel Prensa S.A.I.C.F.y M". Procuración del Tesoro de la Nación. Dictámenes 207:243.

(68) Al no tener la Dirección Nacional del Registro Oficial patrimonio propio asignado, integrar la Administración centralizada y carecer su actividad de una finalidad comercial, la edición del Boletín Oficial encuadra en el supuesto contemplado en el inciso a) del artículo 1° del Decreto N° 145/81... La Dirección Nacional del Registro Oficial es el órgano de la Administración Nacional -carente de personería jurídica propia, y consecuentemente de diferenciación patrimonial-, que tiene principalmente a su cargo dotar de autenticidad y obligatoriedad a las publicaciones oficiales. Esta circunstancia excluye del objeto de su competencia toda finalidad comercial o industrial, aún cuando en determinados casos esa función sea prestada a título oneroso". Procuración del Tesoro de la Nación. Dictámenes 230:191.

(69) Dictamen N° 11/76 (DAT. y J.).

(70) Suscripto en fecha 10/08/67 entre el PEN, el Gobierno de la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires; ratificado por la Ley Nacional N° 17.422, la Ley Provincial N° 7310 y la Ordenanza Municipal N° 22.817. "Asunto. IMPUESTOS VARIOS. Ley N° 22.016. Procedencia de la exención..." Informe de fecha 23/07/80, conformado por Nota N° 1032/80 (D.A.T. y J.).

(71) "Municipalidad de Avellaneda c/Gas del Estado S.A. en Liquidación". 24/02/98. Lexco Fiscal. Jurisprudencia.

(72) Dictamen N° 74/81 (D.A.T. y J.).

(73) Criterio receptado en Dictamen N° 30/84 (D.A.T. y J.).

(74) "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Importación de un cromatógrafo en fase gaseosa. Procedencia de exención. Consulta...". informe de fecha 10/12/90, conformado mediante Nota N° 1787/80 (D.A.T. y J.), citado en Dictamen N° 37/82 (D.A.T. y J.)

(75) Segundo V. Linares Quintana apunta: "Las funciones del Poder Ejecutivo han ido en aumento constante en todos los países del mundo, en forma paralela a la dilatación generalizada del campo de actividad del Estado. Y si en verdad todos los órganos gubernativos han ampliado sus competencias, no existe duda de que esta extensión en las tareas estatales no se ha operado en forma igual con respecto a todos los órganos y que ha sido el Poder Ejecutivo el que ha ensanchado su órbita de actuación". Tratado de la ciencia del derecho constitucional. Ed. Alfa. Buenos Aires. 1963. Tomo IX. Pág. 160.

(76) Informe de fecha 22/12/80, conformado mediante Nota N° 1888/80 (DAT. y J.), de fecha 30/12/80, y Nota de fecha 7/01/81, suscripta por el Director General de la Dirección General Impositiva.

(77) Respecto de algunos servicios onerosos que pudieren entrar en competencia con el sector privado, v. gr., el de policía adicional a requerimiento de particulares o instituciones públicas, aclara que se presta supletoriamente y para situaciones especiales, en los términos que prevé el artículo 1° del Decreto-ley N° 13.474/57; establece así la distinción con otros entes de la Administración que prestan servicios o venden bienes a título oneroso, en los que la actividad que hace a su objeto constituye el motivo único o principal de su desenvolvimiento.

(78) Informe de fecha 9/12/80. "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Importación de un cromatógrafo de fase gaseosa...", citado "ut supra".

(79) Informe de fecha 28/05/81. "IMPUESTO DE SELLOS. Comisión Municipal de la Vivienda. Pedido de exención"

(80) Dictamen N° 64/82 (D.A.T. y J.).

(81) Dictamen N° 45.15/02/00.

(82) Servicio de Transportes Navales dependiente de la Armada Argentina.

(83) Instituto de Tecnología Agropecuaria (INTA).

(84) Fuerza Aérea Argentina y Dirección de Arsenales del Ejército Argentino.

(85) Instituto de Tecnología Agropecuaria (INTA) y Centro Nacional de Reeducción Social (CENARESO).

(86) Fuerza Aérea Argentina y Centro Nacional de Reeducción Social (CENARESO).

(87) V.gr. 150:127.

(88) Dictámenes 35:68.

(89) Dictámenes 118:333.

(90) "...la inmunidad excluye toda cuestión, si se considera al Estado en su unidad políticojurídica". Rafael Bielsa. Op. cit. Pág.115.

---

#### **Referencias Normativas:**

- [Decreto N° 14635/1944 \(DECRETO N° 14.635/44.\)](#)
- [Ley N° 13922 Artículo N° 19](#)
- [Ley N° 22016 \(DEROGACION DE NORMAS NACIONALES QUE EXIMAN O PERMITAN CAPITALIZAR EL PAGO DE IMPUESTOS A EMPRESAS DEL ESTADO.\)](#)
- [TOD N° 450/1986 \(TEXTO ORDENADO DECRETO N° 450/86.\)](#)
- [Ley N° 24631 Artículo N° 1 \(LEY MODIFICATORIA DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, GANANCIAS Y BIENES PERSONALES.\)](#)
- [Constitución de 1994 Artículo N° 75 \(CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA\)](#)
- [Constitución de 1994 Artículo N° 67 \(CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA\)](#)
- [Ley N° 11683 \(T.O. 1978\) Artículo N° 15 \(LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.\)](#)



- [Decreto Ley N° 15349/1946 Artículo N° 4 \(DISPOSICIONES ESPECIALES APLICABLES A LA SOCIEDAD DE ECONOMIA MIXTA.\)](#)
- [Ley N° 13653](#)
- [Ley N° 14771 \(YACIMIENTOS MINEROS DE AGUA DE DIONISIO.\)](#)
- [Ley N° 15273 \(FACULTAD PARA UNIFICAR IMPUESTOS QUE GRAVAN LA EXPORTACION Y LA IMPORTACION.\)](#)
- [Ley N° 20705 \(SOCIEDADES DEL ESTADO.\)](#)
- [Ley N° 22780 \(EXENCIONES IMPOSITIVAS A ENTIDADES FINANCIERAS Y EMPRESAS DEL ESTADO.\)](#)
- [Resolución General N° 448/1982 \(RESOLUCION DEL BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA ARGENTINA.\)](#)
- [Ley N° 21281](#)
- [Ley N° 21384](#)
- [Ley N° 19550 \(LEY DE SOCIEDADES COMERCIALES\)](#)
- [Ley N° 21526 \(LEY DE ENTIDADES FINANCIERAS.\)](#)
- [Decreto N° 261/1980 \(REGLAMENTACION DE LA LEY 22016 TRIBUTARIA PARA LAS EMPRESAS Y ENTIDADES DEL ESTADO.\)](#)
- [Decreto N° 145/1981 \(EXENCIONES IMPOSITIVA PARA ENTES Y ORGANISMOS ESTATALES\)](#)
- [Ley N° 25063 \(MODIFICACION A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, A LAS GANANCIAS, BIENES PERSONALES Y CODIGO ADUANERO. CREACION DEL IMPUESTO SOBRE LOS INTERESES PAGADOS Y EL COSTO FINANCIERO DEL ENDEUDAMIENTO EMPRESARIO Y EL IMPUESTO A LA GANANCIA MINIMA PRESUNTA\)](#)
- [Decreto N° 1924/1991 \(DECRETO N° 1924/91.\)](#)
- [Decreto N° 1521/1993 \(EXENCION DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LOS ACTIVOS A ENTIDADES Y ORGANISMOS COMPRENDIDOS EN EL ART. 1 DE LA LEY 22016\)](#)
- [Ley N° 23966 \(IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES LIQUIDOS, IMPUESTO A LOS COMBUSTIBLES GASEOSOS, IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES Y FINANCIAMIENTO DEL REGIMEN NACIONAL DE PREVISION SOCIAL.\)](#)
- [Ley N° 24537 \(FRANQUICIAS PARA OPERACIONES DE PRIVATIZACIONES.\)](#)
- [Decreto N° 550/1996 \(DECRETO N° 550/96.\)](#)
- [Decreto N° 571/2000 \(DECRETO N° 571/2000.\)](#)
- [Ley N° 14380 Artículo N° 39](#)
- [Ley N° 22294 \(TRIBUTOS-IMPUESTOS-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-\)](#)
- [Ley N° 20631 \(T.O. 1977\) \(T.o. en 1977 y sus modificaciones\)](#)
- [Ley N° 18226 Artículo N° 15 \(EXPLOTACION, MANEJO Y ADMINISTRACION DE JUEGOS DE AZAR POR PARTE DE LA LOTERIA DE BENEFICENCIA NACIONAL Y CASINOS.\)](#)
- [Decreto N° 468/1980 \(DECRETO N° 468/80.-\)](#)
- [Código Civil, Artículo N° 1139 \(Año 1869.-\)](#)
- [Ley N° 22207 Artículo N° 72 \(EDUCACION Y CULTURA-UNIVERSIDADES-REGIMEN-\)](#)
- [Ley N° 22269 Artículo N° 30 \(SEGURIDAD SOCIAL-OBRA SOCIALES-\)](#)
- [Ley N° 11682 \(T.O. 1972\) Artículo N° 19 \(Inciso s\) del artículo - t.o. en 1972\)](#)
- [Constitución de 1994 Artículo N° 87 \(CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA\)](#)
- [Ley N° 22520 \(T.O. 1981\) Artículo N° 1 \(T.o. en 1983.\)](#)
- [Decreto N° 286/1995 \(FONDO FIDUCIARIO PARA EL DESARROLLO PROVINCIAL\)](#)
- [Decreto N° 445/1995 \(FONDO FIDUCIARIO DE CAPITALIZACION BANCARIA\)](#)
- [Ley N° 12954 \(CUERPO DE ABOGADOS DEL ESTADO.\)](#)
- [Constitución de 1994 Artículo N° 4 \(CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA\)](#)
- [Ley N° 25239 \(LEY DE REFORMA TRIBUTARIA.\)](#)
- [Decreto N° 9750/1960 Artículo N° 15 \(DECRETO N° 9.750/60.\)](#)
- [Ley N° 150 \(T.O. 1999\) Artículo N° 116 \(Texto Ordenado en el año 1999.\)](#)
- [Constitución de 1994 Artículo N° 16 \(CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA\)](#)
- [Constitución de 1994 Artículo N° 31 \(CONSTITUCION DE LA NACION ARGENTINA\)](#)
- [Ley N° 22269 Artículo N° 52 \(SEGURIDAD SOCIAL-OBRA SOCIALES-\)](#)

---

**AFIP - Biblioteca Electrónica**

Contáctenos en: [bibliotecaelectronica@afip.gov.ar](mailto:bibliotecaelectronica@afip.gov.ar)

---